

Máster Universitario en Auditoría de Cuentas



Independencia y responsabilidad en el nuevo Reglamento de la Ley de Auditoría de Cuentas

Curso académico: 2022 -2023

Trabajo Fin de Máster

Presentado por:

D./Dña. Francisco Manuel Serrano Martínez

Dirigido por:

Dr./Dra. Antonio Javier Pérez García

Alcalá de Henares, a 2 de septiembre de 2023

ÍNDICE

1.	INTRODUCCIÓN.....	1
2.	REVISIÓN DE LA LITERATURA CIENTÍFICA.....	2
3.	EVOLUCIÓN HISTÓRICA DE LA AUDITORÍA.....	6
4.	MARCO NORMATIVO DEL AUDITOR DE CUENTAS.....	8
5.	INDEPENDENCIA.....	10
5.1.	CONCEPTO DE INDEPENDENCIA.....	10
5.2.	EVOLUCIÓN NORMATIVA LEGAL EN MATERIA DE INDEPENDENCIA.....	11
5.3.	INDEPENDENCIA EN EL REGLAMENTO DE DESARROLLO DE LA LEY DE AUDITORIA DE CUENTAS 22/2015.....	16
5.3.	NORMATIVA PROFESIONAL EN MATERIA DE INDEPENDENCIA.....	18
5.3.1.	INSTITUTO DE CONTABILIDAD Y DE AUDITORÍA DE CUENTAS (ICAC).....	18
5.3.2.	INSTITUTO DE CENSORES JURADOS DE CUENTAS DE ESPAÑA..	19
5.3.3.	CONSEJO GENERAL DE COLEGIO DE ECONOMISTAS DE ESPAÑA-REGISTRO DE ECONOMISTAS AUDITORES	19
5.4.	AMENAZAS A LA INDEPENDENCIA Y MEDIDAS DE SALVAGUARDA (GUÍA DE ACTUACIÓN).....	20
5.4.1.	IDENTIFICACIÓN DE AMENAZAS	21
5.4.2.	APLICACIÓN DE MEDIDAS DE SALVAGUARDA.....	22
5.5.	CAUSAS DE INCOMPATIBILIDADES.....	23
5.6.	DEBER DE CUSTODIA Y SECRETO DEL AUDITOR	24
5.6.1.	DEBER DE CUSTODIA Y CONSERVACIÓN	24
5.6.2.	DEBER DE SECRETO Y ACCESO A LA INFORMACIÓN.....	25
6.	RESPONSABILIDAD	26
6.2.	EVOLUCIÓN DE NORMATIVA EN MATERIA DE RESPONSABILIDAD	27
6.2.1.	LEY 12/2010, DE 30 DE JUNIO, DE AUDITORIA DE CUENTAS.....	28
6.2.2.	LEY 22/2015, DE 20 DE JULIO, DE AUDITORIA DE CUENTAS	28
6.3.	ASPECTOS JURÍDICOS BÁSICOS – RESPONSABILIDAD CIVIL	29
6.4.	RESPONSABILIDAD CIVIL.....	30
6.4.1.	LA RESPONSABILIDAD CIVIL CONTRACTUAL.....	31
6.4.1.1.	NORMATIVA VIGENTE RESPONSABILIDAD CIVIL CONTRACTUAL	31
6.4.2.	RESPONSABILIDAD CIVIL EXTRA CONTRACTUAL.....	34
6.4.3.	GARANTÍA FINANCIERA	37
6.4.	RESPONSABILIDAD ADMINISTRATIVA.....	38
6.4.1.	PROCESO ADMINISTRATIVO SANCIONADOR	40
6.4.2.	TIPOS DE INFRACCIONES Y SANCIONES	41
6.4.3.	PUBLICIDAD Y PRESCRIPCIÓN.....	45
6.5.	RESPONSABILIDAD PENAL	46
7.	ANÁLISIS SANCIONES ADMINISTRATIVAS 2021-2022	48
8.	CONCLUSIONES.....	52
9.	BIBLIOGRAFIA	54

1. INTRODUCCIÓN

El oficio profesional del auditor de cuentas se trata, en líneas generales, de inspeccionar, revisar y verificar la parte contable de una compañía por vía de un auditor de cuentas con el propósito de verificar que la contabilidad se ajusta a la representación fiel del panorama económico y financiero de la empresa.

El régimen legislativo de esta actividad profesional en el marco jurídico español se ha originado con cierto retraso, incorporando una serie de normas para regular la ejecución del auditor en el ejercicio de sus actividades y para controlar la esfera profesional de auditoría a través de un régimen sancionador, todo en ello, con la finalidad de conseguir una convergencia con la legislación internacional.

El trabajo de auditor de cuentas, tal como se contempla en la legislación, representa una actividad profesional con un particular interés público, dado que va a implicar la comprobación de los estados contables de la empresa, controlando la ausencia de fraudes e irregularidades en sus estados financieros. Por otro lado, la normativa europea busca instaurar un sistema de auditoría que tenga una efectividad suficiente que permita alcanzar los cometidos propuestos, pretendiendo una completa independencia del auditor de cuentas y, sobre todo, un comportamiento reticente hacia la entidad auditada. Es por ello, que las condiciones que se solicitan para poder ejercer de auditor de cuentas son muy severas, procurando así, que las personas que alcancen a cumplir con las condiciones obedezcan unas cualificadas habilidades técnicas.

La independencia, es uno de los elementos más importante de la auditoría de cuentas, sin este requisito, el servicio prestado por los profesionales de auditoría de cuentas no tendría sentido. La legislación contempla que el profesional auditor debe sostener el escepticismo profesional y la neutralidad, además de situarse al margen de conflictos de interés, para así poder ofrecer un juicio objetivo y libre de errores. Asimismo, el auditor de cuentas tiene el deber de examinar la presencia de peligros que puedan arriesgar su actuación con independencia y, poder así, implantar las medidas que sean oportunas para salvaguardar su independencia.

En una economía tan cambiante, resulta cada vez más difícil garantizar la buena intención de las empresas, es por ello, que resulta fundamental garantizar la independencia del auditor de cuentas y su buena ética, siendo estos, elementos esenciales para asegurar que los estados contables de la empresa no posee alteraciones en los registros financieros u omisión de los hechos, principales causas de fraude de las entidades (Zabihollah Rezaee, 2005).

Con la intención de fortalecer la actuación del auditor de cuentas con independencia y su buena ética, la normativa ha exigido cada vez más responsabilidades al auditor de cuentas, imponiendo una garantía financiera elevada y un control exhaustivo de la actividad a través de un régimen sancionador.

El actual trabajo de investigación tiene el propósito de estudiar el sistema de responsabilidades contemplado en la legislación y el principio de independencia al que

están sometidos los profesionales de la actividad de auditoría de cuentas en España, tanto a nivel estatal como a nivel mundial, así como su evolución, actualización y adecuación a la legislación comunitaria. El principio de independencia al que está acogido el auditor y el sistema de responsabilidad son temas que han sufrido polémica y mucha controversia, es por ello que, a lo largo del estudio, se intentará desarrollar ambos elementos de la manera más completa, intentando solventar todas las dudas que se pueden manifestar entorno a ellos.

Con antelación al estudio efectuado del régimen de responsabilidades e independencia, se tratará de definir los conceptos asociados al objeto del tema, para así intentar una mayor comprensión de la normativa que regula ambos regímenes en la auditoría.

En primer lugar, se ha efectuado un repaso de la literatura científica y se ha tratado de analizar en términos generales el nacimiento y la evolución de la profesión de auditoría de cuentas para una mejor contextualización del estudio. Seguidamente, se ha pasado a detallar las distintas normas que regulan la actividad en España, tanto a nivel estatal como a nivel comunitario.

En segundo lugar, se analiza el principio de independencia, a través de la evolución de su marco legal y profesional, las amenazas que pueden poner en evidencia la independencia del profesional, las medidas que se deben adoptar para salvaguardar la independencia y aquellas situaciones que son incompatibles con el ejercicio del auditor, al igual que la obligación de secreto y de custodia. Intentando así, englobar todos los aspectos significativos que circulan en torno al principio y una comprensión completa del mismo.

Por último, se analiza el sistema de responsabilidad al que está sometido el profesional que realiza actividades de auditoría de cuentas en España. Con este fin, se ha realizado un estudio de la evolución a través del tiempo de la normativa pertinente, los distintos tipos de responsabilidades a los que puede estar sujeto el auditor de cuentas y la garantía financiera obligatoria para hacer frente a dichas responsabilidades. Finalizando con el análisis de las infracciones sancionadas entre el 2021-2022 y su relación con la independencia.

2. REVISIÓN DE LA LITERATURA CIENTÍFICA

La independencia y la responsabilidad referente al auditor de cuentas es uno de los aspectos que más controversia han suscitado en la literatura científica en la esfera de la auditoría. Es por ello, que antes de comenzar a desarrollar el estudio, pasaremos a realizar una breve recapitulación de los artículos más relevantes de la literatura. Con ello, intentaremos entender las reformas que se han ido desarrollando en la normativa de auditoría de cuentas en España.

1.º Referencia bibliográfica del artículo: *“El informe de auditoría con salvedades: ¿una mayor independencia y competencia del auditor aumenta su contenido informativo?”* Autores: Mónica Martínez-Blasco, Josep García Blandón y Laura Vivas-Crisol.

Estudia el carácter explicativo que posee la emisión de trabajos de auditoría con limitaciones en las entidades españolas que cotizan, como consecuencia del incremento experimentado en la legislación para aumentar la competencia del auditor de cuentas y, sobre todo, la actuación del profesional de manera objetiva e independiente. Se realiza una comparación de la reacción que experimentan las entidades españolas respecto a los documentos publicados por el auditor calificados antes de la incorporación de las medidas incorporadas al marco jurídico y después.

Seguidamente, se analiza la importancia que tiene la publicación del documento final de auditoría de cuentas sobre los inversores para la determinación de las decisiones a llevar a cabo, analizando el resultado que produce el trabajo de auditoría respecto al valor por acción y sobre la magnitud de negociación.

Los análisis realizados indican que la economía española responde con demora y con una disminución de los precios cuando se presenta un documento de auditoría con salvedades. El efecto señalado va acompañado de una disminución del volumen negociado, indicando que el inversor requiere de un periodo de tiempo para considerar la información suministrada y tomar una decisión al respecto.

Las conclusiones del estudio indican que el informe en la actualidad incorpora más información que en años anteriores y que a pesar de no obtener los resultados esperados, se ha vuelto a incrementar el rendimiento de los documentos emitidos por los auditores de cuentas.

2.º Referencia bibliográfica del artículo: *“Los escándalos financieros y la auditoría: pérdida y recuperación de la confianza en una profesión en crisis”*. Autores: María Antonia García Benau y Antonio Vico Martínez.

Comienzan efectuando un estudio de los escándalos financieros recientes, incidiendo en el papel que posee el auditor de cuentas, los administradores y el regulador en dichos escándalos. Además, realizan un análisis de la repercusión que han tenido los escándalos financieros en la independencia del auditor, defendiendo que la validez y garantía de calidad del oficio de auditoría de cuentas está completamente supeditada a que los profesionales realicen su trabajo con total independencia.

Seguidamente, realizan una descripción sobre los debates teóricos establecidos en referencia al comportamiento del auditor de cuentas ante un fraude. Y realizan una detallada revisión sobre las circunstancias que ha podido llevar al auditor de cuentas responsable de un escándalo a escoger una opinión no representativa de la entidad auditada, revisando las opiniones de la literatura científica sobre los factores o determinantes que afectan a que un profesional sea independiente o no lo sea, llegando a la conclusión de que existe una visión generalizada de que el oficio de auditoría de cuentas carece de una utilidad real y verdadera.

Hacen hincapié en las medidas más significativas sobre la independencia del auditor que se han incorporado al marco jurídico de España y Estados Unidos, a la misma vez que se medita sobre las secuelas que pueden conllevar algunas de las

medidas y el papel que deben poseer en la recuperación de la confianza vinculada a la actuación del auditor con objetividad y independencia, manifestando que es fundamental para un buen ejercicio de la actividad conocer cuáles son los posibles elementos que pueden comprometer la independencia del auditor y como se pueden llegar a solucionar.

Por último, se exponen una serie de cuestiones para meditar sobre cuál puede ser el futuro de la auditoría tras la repercusión que han tenido los escándalos financieros.

3.º Referencia bibliográfica del artículo: “*¿Cuál ha sido la responsabilidad de la Auditoría en los escándalos financieros?*”. Autores: Lina María Ochoa Bustamante, Julián Esteban Zamorra Londoño y Jaime Alberto Guevara Sanabria.

Esta publicación realiza un análisis reflexivo sobre el fraude y la auditoría para comprender la responsabilidad que posee el auditor de cuentas ante los escándalos financieros por fraude. En su primera parte realiza una exposición detallada de las reglas de conceptualización de la auditoría y sobre las reglas que rigen el control y, seguidamente, detalla los escándalos más importantes originados por fraudes, tanto a nivel estatal como a nivel mundial concluyendo con el deber que han tenido los profesionales de auditoría en tales casos.

En relación a la legislación comunitaria de auditoría, el profesional de auditoría debe elaborar métodos de auditoría para encontrar las máximas inexactitudes materiales posibles, sobre todo, aquellos derivados de fraude y error. La posibilidad de encontrar fallos o inexactitudes, comúnmente, es más elevada que la de descubrir fraudes, puesto que la intencionalidad del fraude tiene una premeditación que obstaculiza su localización.

No obstante, cuando un fraude o error se encuentra una vez publicado el documento de auditoría no conlleva a que el profesional de auditoría de cuentas ha quebrantado las normas de auditoría. Únicamente podemos entender que los procedimientos realizados no han sido suficientes.

Para mirar de una manera más holgada el problema del fraude, se consideran tanto elementos internos propios del individuo que lo efectúa como elementos externos, que incentivan a que el fraude se mantenga y dejan la auditoría de cuentas sin ninguna alternativa eficaz para solventar dicho problema, entendiendo que la ambición es una característica inherente a la propia persona y que esta característica generalmente estimula la comisión del fraude.

La auditoría forense, es una de las herramientas más importantes para localizar el fraude, pero dichas personas deben ser profesionales capacitados y con conocimientos en los diferentes tipos de fraudes.

4.º Referencia bibliográfica del artículo: “*Consecuencias de la prestación de servicios adicionales: especial referencia a su influencia en la independencia del auditor*”. Autores: Rosario López Gavira y José Ángel Pérez López.

Este artículo realiza un estudio sobre las consecuencias que puede tener en la objetividad del auditor la realización de otros encargos a la entidad auditada. Para ello, se ha analizado los probables resultados que puede acarrear la ejecución conjunta de otros servicios a la entidad auditada, distinguiendo aquellos supuestos en los que ha tenido un efecto positivo o aquellos casos en los que ha tenido un efecto negativo.

La realización de otros trabajos por parte de los auditores de cuentas hacia sus clientes es muy variada. Este tema es altamente polémico y está afectando de manera permanente al oficio de auditoría de cuentas.

Según el juicio de diferentes autores, entre todos los elementos reconocidos que pueden amenazar o comprometer la independencia del auditor la realización de otros trabajos a través del profesional a la entidad auditada, ha sido el elemento que más polémica ha ocasionado.

No obstante, se ha observado que a pesar de que la ejecución de otros servicios distintos al de auditoría de cuentas puede derivar en efectos positivos, en la mayoría de ocasiones deriva en resultados negativos que originan un daño en la calidad y objetividad de la auditoría y, por lo tanto, imposibilitan la consecución del objetivo esencial al que está destinado la auditoría de cuentas.

Aunque la mayor parte de sociedades de auditoría defienden que la ejecución de otros servicios no influye en la independencia ni en la calidad del informe de auditoría destinado a los estados contables, la perspectiva de mercado es totalmente distinta.

5.º Referencia bibliográfica del artículo: “*Un análisis de la independencia en la auditoría de cuentas*”. Autor: Ana María Martínez-Pina García.

La independencia del profesional de auditoría de cuentas, elemento clave para la actividad, supone que el profesional de auditoría no intervenga en la determinación de las acciones por parte de la entidad, donde la única responsable para ello es la propia entidad.

La independencia ha ido transformándose desde su origen hasta la actualidad, convirtiéndose de una autorregulación propia a una regulación legal establecida internacionalmente y nacionalmente. Un sistema sustentado en los peligros a la independencia y en las medidas para salvaguardar la misma. Además, se trata de un régimen de incompatibilidades, donde ya no hace falta establecer medidas de salvaguarda, sino únicamente no aceptar el servicio.

A través de la prohibición de diversos servicios que no se puede prestar, la rotación de los auditores y la limita duración del contrato de auditoría, se intenta garantizar la objetividad a la hora de prestar sus servicios y que se independencia no se vea comprometida.

No obstante, aunque se señala que la responsabilidad de la independencia es parte inherente a la profesional y que para ello se han establecido las herramientas necesarias. No es el único individuo responsable de la misma, tanto la propia compañía auditada

como el supervisor de la actividad auditora son responsables de establecer las medidas oportunas para mantener esa línea roja que no se puede pasar.

España posee un régimen de supervisión de la actividad auditora que interviene en la independencia y controla la misma. De ahí que las amenazas a la independencia sean cada vez menores y que el auditor tome las medidas oportunas para no ver comprometida la misma.

3. EVOLUCIÓN HISTÓRICA DE LA AUDITORÍA.

Antes de abordar el tema en cuestión, resulta de gran interés analizar la perspectiva evolutiva de la profesión auditora con el propósito de ubicar el inicio del principio de independencia en la auditoría. Con este fin, es necesario estudiar su transformación desde la vertiente de los diferentes enfoques, destacando los aspectos más importantes referentes al auditor de cuentas.

Aunque son numerosos los estudios sobre los orígenes y la historia del oficio de auditoría, hemos estimado conveniente enfocarnos en destacar las situaciones más significativas en las que comienza a surgir el requisito de que el trabajo de auditoría se realice de manera independiente. En relación a esto, podemos confirmar que el inicio de la profesión de auditor de estados contables surge de la precisión de elaborar un informe de manera independiente a cerca de la información económica y financiera de la compañía, cuya finalidad es mostrar el contexto real de la empresa (España, 1988), y en este aspecto, a lo largo de este estudio se mencionaran algunos análisis que han contextualizado y destacado la necesidad real de la actuación del auditor con independencia y objetividad.

El servicio de auditoría de cuentas de la manera que lo conocemos hoy día, es la consecuencia del desarrollo de las prácticas y cultura contable. Las necesidades de los agentes económicos con respecto a la credulidad depositada en el estudio práctico que efectúa la auditoría han propiciado la transformación del marco legal y profesional de la actividad. Esta confianza y seguridad es fundamental para que los sujetos, tanto externos como internos, logren gestionar sus decisiones en función del informe final económico-financiero de la sociedad.

A la hora de concretar el momento exacto del nacimiento de la actividad de auditoría surgen diferentes opiniones. Algunos autores, como Suarez Suarez (1991), señalan que los primeros indicios de la actividad de auditoría son tan antiguos como lo es la propia antigüedad de la especie humana. No obstante, las primeras muestras de la actividad, de la manera que la conocemos actualmente, se sitúan en Inglaterra posterior a la revolución industrial (Martínez García, 1992).

A pesar del hallazgo de datos y documentos que permiten confirmar la presencia de auditorías, tanto de operaciones privadas, como de funcionarios públicos en el siglo XIII y XIV, no se formaliza en una ocupación profesional hasta la creación de las grandes sociedades anónimas en Inglaterra en el año 1844, con la creación del *Companies Act* (Fernández et al, 2013).

En el año 1854 se intensifica la figura del auditor tras la creación del Instituto de Contadores Públicos de Escocia (ICAS), y en el año 1862, se logra por primera vez el reconocimiento legal de la profesión de auditoría a través de la ley de sociedades. Sin embargo, no será hasta el año 1900, cuando se obliga a los accionistas de las sociedades anónimas a presentar la información financiera y económica de la entidad. La finalidad de la profesión auditora en esta primera etapa consistía en prevenir y descubrir las irregularidades y los fraudes que registraban las sociedades en sus cuentas (Evans, F. 1908, p. 465-470).

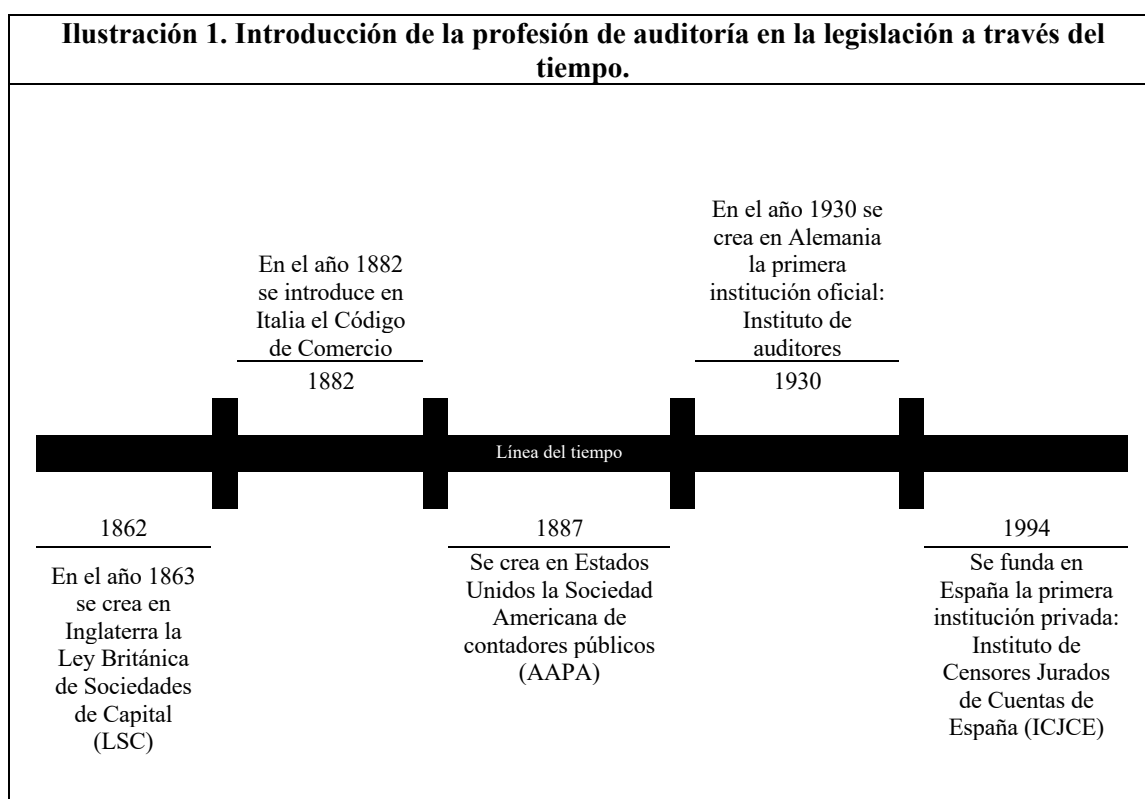
La técnica de trabajo empleada en esta fase de la auditoría consiste en la revisión de todos los movimientos, sin realizar ningún tipo de técnica de muestreo. La revisión únicamente estaba destinada al balance, es por ello que en esta etapa la actividad se denomina “auditoría de balance” (Fernández et al, 2013).

A finales del siglo XIV, la profesión del auditor se va introduciendo desde Inglaterra al resto de países, comenzando por Italia a través del Código de Comercio en el año 1882 y seguido por América a través de la fundación de la asociación americana de auditores en el año 1887. En EE.UU, tras la consolidación de la profesión, en el año 1922, se promulga la primera agrupación de procedimientos de auditoría que profundizan y desarrollan la actividad (Durendéz Gómez, 2001).

En el caso particular de España, en el año 1943 se funda el Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España (ICICE), una organización de naturaleza privada congregada por sociedades de auditoría y por censores jurados de cuentas establecidos de acuerdo a la normativa prevista legalmente. Sin embargo, no es hasta su incorporación en la Comunidad Europea en el año 1986, cuando la profesión de auditoría se potencia formalmente, con la incorporación al marco europeo de la Octava Directiva del Consejo 84/253 CEE. En el año 1988, dos años posteriores de su incorporación en la Unión Europea, España establece su primer marco normativo referente a la profesión, la Ley de Auditoría de Cuentas (actual LAC 22/2015), seguida de su reglamento en el año 1990 y de las normas técnicas de auditoría en el año 1991.

Como señala Urías Valiente (1987), a mediados del siglo XX, la finalidad de la auditoría deja de ser la detección de errores y fraudes por medio de la inspección de la totalidad de los movimientos, y pasa a tomar importancia otros aspectos, como la reducción del tiempo empleado en las auditorías, mayor desarrollo de la cuenta de resultados y una mayor fuerza en la evaluación y revisión del régimen interno de control. En esta fase, el auditor ya no se basa en revisar y verificar los movimientos realizados por la empresa, sino que emite un juicio profesional sobre la información contable y su representatividad.

En la ilustración 1, podemos apreciar la incorporación regulatoria de la figura del auditor en la legislación de Estados Unidos, España, Italia, Alemania y Reino Unido, a través del tiempo.



Fuente: elaboración propia a partir de Fernandez (2013).

En definitiva, la actuación del auditor con independencia y objetividad en la actividad de auditoría es esencial para una mayor garantía y veracidad, y forma parte de la base que constituye la normativa de la profesión, puesto que para obtener el informe externo de una entidad auditada dicha cualidad es fundamental. Asimismo, la doble perspectiva de la profesión de prevenir fraudes y descubrir irregularidades desaparece y se establecen nuevos objetivos, implantando los preceptos generales de la profesión y formando la actividad que hoy día conocemos.

4. MARCO NORMATIVO DEL AUDITOR DE CUENTAS

La finalidad del profesional de auditoría es desarrollar un documento de auditoría manifestando una valoración sobre si los distintos estados contables han sido realizados en conformidad a las normas y reglas de aplicación vigente.

La importancia pública que posee el informe que declara el auditor afecta no solamente a la entidad auditada, sino a cualquier agente externo interesado que posea o pueda poseer vínculos con la misma. Por lo tanto, la profesión de auditoría está supeditada al principio de interés general. En relación con este principio, es esencial el establecimiento y la reglamentación de las suficientes garantías para la completa confianza de la verificación y revisión contable.

En relación a esto, el auditor debe obedecer a una serie de principios que regulan su actividad, actuar con independencia sobre la compañía auditada, así como el obedecimiento de las reglas de ética y de inspección interna son esenciales para un buen

desarrollo de la profesión. Adicionalmente, el auditor posee una responsabilidad con respecto a su trabajo y al informe emitido frente a terceros por los estragos que pueda ocasionar el incumplimiento del marco normativo de aplicación y, por consiguiente, se enfrenta a una responsabilidad administrativa, civil y penal, que desarrollaremos más adelante.

Actualmente, en España, el marco jurídico de utilización de la profesión de auditoría de cuentas y de la actividad de contabilidad está constituida por:

Ilustración 2. Régimen Jurídico contabilidad y auditoría de cuentas.					
Normativa reguladora de la actividad de auditoría					Normativa reguladora de la actividad contable
En referencia a las normas de conductas y de control: Normas de ética y Normas de control de calidad (NCCI)	En referencia a la normativa internacional: Normas Internacionales de Auditoría (NIA)	Requisitos y principios para realizar una valoración técnica responsable : Normas Técnicas de Auditoría (NTA)	Desarrollo de la Ley de Auditoría de Cuentas: Reglamento de auditoría 2/2021 (RAC)	Ley nacional de auditoría de cuentas: Ley de Auditoría de Cuentas 22/2015 (LAC)	A) Normas para la formulación de cuentas consolidadas B) Normas internacionales de información financiera C) Plan General de Contabilidad D) Reglamento del Registro Mercantil E) Ley de Sociedades de Capital F) Código de comercio

Fuente: elaboración propia.

Como podemos observar en la ilustración 2, la normativa concerniente a la profesión de auditoría de cuentas es la contemplada en las normas internacionales de auditoría (NIA), en las Normas Técnicas de Auditoría (NTA), en el Reglamento de desarrollo (RAC) y en la Ley de Auditoría de cuentas (LAC).

Tal como lo define el Instituto de Contabilidad y de Auditoría de Cuentas (en adelante ICAC), las reglas técnicas de auditoría contempladas en la normativa forman los deberes y obligaciones que debe obedecer obligatoriamente el auditor en la realización de su trabajo para manifestar una valoración técnica lo más responsable y objetivamente posible. La realización del documento final de auditoría debe amoldarse obligatoriamente a la LAC 22/2015, a sus disposiciones y a las reglas técnicas de auditoría desarrolladas por el ICAC.

Para una correcta actuación por parte del auditor de cuentas, así como una correcta fiabilidad y transparencia, tanto los auditores de cuentas individuales como las sociedades de auditoría de cuentas quedan supeditados al régimen de inspección pública, cuyo órgano rector es el ICAC, quien posee la autoridad administrativa sancionadora.

A continuación, analizaremos en más detalle la legislación en materia de independencia y de responsabilidad, dos de los principios fundamentales que debe tener en cuenta el auditor en el ejercicio de su función.

5. INDEPENDENCIA

5.1. CONCEPTO DE INDEPENDENCIA

Con la finalidad de contextualizar este estudio es conveniente conocer la importancia que tiene la independencia en la actividad de auditoría. Por lo tanto, para poder comprender este concepto nos vamos a ayudar de diferentes perspectivas explicadas por diversos autores y organizaciones.

La independencia es un principio que en la actualidad es recogido por numerosos organismos en sus marcos normativos. La Junta de Contadores de Normas Internacionales de Ética (IESBA), organismo independiente responsable de establecer reglas en el seno de la Federación Internacional de Contadores, define el término independencia como estado mental que posibilita al auditor expresar su opinión final sin influencias externas y sin intervenir en su juicio profesional facilitando su ejercicio con objetividad, integridad y escepticismo profesional. Además de ser independiente, debe parecerlo, el auditor debe ser visto como independiente por una persona externa neutral. A partir de esta primera definición podemos observar que la independencia está estrechamente vinculada con la apariencia, ambas condiciones deben actuar conjuntamente para percibir y considerar que el profesional actúa de manera independiente.

En este sentido, la comisión europea (2002), define la independencia como el instrumento esencial que posee la profesión para mostrar a los agentes externos y a los reguladores que el auditor, tanto individual como sociedad, ejercen sus obligaciones cumpliendo los requisitos éticos contemplados, en particular el de integridad y el de objetividad.

Del mismo modo, y sin hacer referencia a organismos, diversos autores definen la independencia a través de palabras:

- Martínez-Pina García (2013), jurista y vicepresidenta de la comisión nacional del mercado de valores etiquetó la independencia como *“La independencia del auditor es la piedra angular de la actividad de auditoría de cuentas”*

- Gonzalo Angulo (2009), presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC), entre 2009 y 2012, calificó la independencia como la cualidad clave que posee la profesión de auditoría, que da significación a la valoración que vuelca en su trabajo de auditoría.

- Villacorta Hernández (2005), señala que la independencia y la objetividad son características cruciales de cualquier auditor de cuentas en el desempeño de sus

funciones, careciendo de sentido la práctica de la actividad si no es por profesionales independientes.

En definitiva, el propósito fundamental del profesional de auditoría es aumentar la seguridad de los sujetos interesados en la información de las entidades. Fiabilidad e importancia son principios esenciales que debe contener todo informe y para ello es imprescindible que se demuestre la imparcialidad y la independencia del auditor con respecto a la compañía auditada. De este modo, el auditor al manifestar su valoración aporta mayor veracidad y hará que se obedezca uno de los principios más importantes contemplados en la LAC.

5.2. EVOLUCIÓN NORMATIVA LEGAL EN MATERIA DE INDEPENDENCIA

A continuación, reunimos las regulaciones más importantes que, en relación con la independencia del auditor, se aplican en España en la profesión de auditoría de cuentas.

En el ordenamiento jurídico español se han ido incorporando las diferentes Directivas expedidas por la Comisión Europea con la finalidad de poder igualar la profesión entre los diferentes estados que constituyen la Unión Europea (EU). Tal como señala Fernández et al. (2013. p. 58), la integración de las diferentes Directivas en el marco jurídico de cada estado miembro constituye la herramienta legal para lograr la uniformidad entre los marcos normativos nacionales y el contenido de las Directivas comunitarias.

En la actualidad, tal como se ha mencionado anteriormente, la actividad de auditoría de cuentas en España se halla regulada por la LAC 20/2015, resultado de la transposición de las distintas Directivas comunitarias a la normativa nacional española.

De este modo, se constituye una relación entre las mencionadas Directivas comunitarias y el marco normativo español, puesto que todas las actualizaciones realizadas en relación a la auditoría de cuentas que establece la Comisión Europea deben ser incorporadas a la normativa legal española.

A continuación, en la tabla 1, podemos observar las últimas Directivas comunitarias en materia de auditoría de cuentas, así como su transposición al marco normativo español.

Tabla 1. Adaptaciones en España de las Directivas europeas en materia de auditoría de cuentas		
Unión Europea	Características directivas	España
El 10 de abril del año 1984 se publica la Directiva 84/253/CEE.	Esta directiva contempla los requisitos para la acreditación de las personas responsables del control contable de manera legal.	La trasposición de la Directiva en el ámbito nacional se realiza a través de la Ley de Auditoría de cuentas 19/1988.
El 16 de mayo de 2002, se publica la recomendación denominada “independencia de los auditores de cuentas en el ámbito internacional: principios fundamentales” por parte de la comisión de la Unión Europea.	Relativa a la auditoría legal de las cuentas anuales y de las cuentas consolidadas.	Esta recomendación es incorporada en la normativa española a través de la Ley de Medidas de Reforma del Sistema Financiero 44/2002.
Se publica en el año 2006 la Directiva 43/CE referente a la auditoría de las cuentas anuales y cuentas consolidadas, modificando la Directiva 83/349/CEE y 78/660/CEE y aboliendo la Directiva del Consejo 84/340/CEE.	Esta directiva se publica con la intención de incrementar la confianza y seguridad de los usuarios de la información económica y financiera a través del incremento de la calidad de los trabajos de auditoría realizados en territorio de la Unión Europea.	La adaptación de esta Directiva se realiza a través de la LAC 12/2010, la cual modifica la LAC 19/1988.
En el año 2014, el Consejo y el Parlamento Europeo publican la Directiva 2014/56/UE, modificando la Directiva 2006/43/CE que hacía referencia a las cuentas anuales y cuentas consolidadas.	Esta Directiva incorpora los procedimientos y requisitos para el registro y la autorización del profesional de auditoría de cuentas legal. Además, también incorpora las normas de aplicación en materia de independencia, ética profesional y objetividad	La trasposición de la directiva se realizara a través de la LAC 22/2015.

Fuente: elaboración propia a partir de Fernández et al. (2013).

En el año 1988, con la entrada en vigencia en España de la LAC 19/1988, se incorpora el primer marco normativo que regula la actividad de auditoría de cuentas en el estado español. La ley citada anteriormente, incorporó en nuestro marco jurídico, en el año 1984, la Directiva 84/253/CEE, concerniente a la acreditación de las personas responsables de controlar legalmente los documentos contables. La integración de la Directiva 84/253/CEE, a través de la Ley 19/1988, supuso mayor seguridad y transparencia en la información económica y financiera de las compañías auditadas (Ley 19/1988, de 12 de julio, Preámbulo V).

Concretamente, la Ley 19/1988 establece una serie de normas y condiciones para que la garantía de los usuarios de la información sea suficiente y para que estos acepten con confianza y seguridad la información examinada por un profesional independiente, entre las diversas normas que constituyen la Ley podemos encontrar las siguientes:

- Normas de aplicación en la esfera de la profesión de auditoría de cuentas.
- Normas para la inclusión en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas (en adelante ROAC).
- Atribución de la potestad sancionadora al ICAC.
- Requisitos mínimos que debe contener el documento expresado por el auditor de cuentas.

-Normas reguladoras del régimen sancionador.

-Normas sobre la responsabilidad y las incompatibilidades de los auditores de cuentas sobre la entidad auditada y sobre terceros.

Seguidamente, el Real Decreto legislativo 1/2011 pasa dar cumplimiento a la previsión recogida en la disposición final segunda de la Ley 12/2010 por la que se reforma la ley 19/1988, previamente mencionada, para su adecuación a las normas comunitarias, modificando la regulación legal de independencia, con la intención de fortalecer el principio de independencia referente al auditor puesto que constituye la base esencial de la imparcialidad. De tal modo que, el usuario de la información financiera y económica confíe plenamente en lo dictaminado objetivamente por el auditor, siendo este un profesional independiente (Ley 1/2011, de 1 de julio, Preámbulo II).

Sin embargo, desde el comienzo en vigencia de la Ley 19/1988 y la adopción del Real Decreto Legislativo 1/2011, se experimentaron modificaciones, entre las que podemos destacar:

-La Ley 44/2002, de 22 de noviembre, que conllevó el establecimiento de normas referentes a las causas de incompatibilidad y al deber de independencia.

-La ley 12/2010, de 30 de junio, que introdujo en la legislación española las actualizaciones marcadas por la Comisión Europea a través de la Directiva 2006/43/CE.

La mencionada Directiva 2006/43/CE, se originó debido a los diversos cambios sufridos en el ámbito financiero y económico de la UE, fundamentalmente en lo referido a supervisión pública (Ley 12/2010, de 30 de junio, Preámbulo II).

Especialmente, con el desarrollo de la Directiva 2006/43/CE, se aspiraba armonizar, entre otros aspectos:

-La acreditación y la inclusión de las personas que desarrollan auditorías legales.

-Las reglas de independencia, ética y objetividad.

-El marco de su vigilancia pública.

-Las normas específicas para las compañías de interés público.

-Las normas de control interno.

-Las reglas de cooperación con los organismos competentes de terceros países.

En lo referente al principio de independencia, la Directiva 2006/43/CE incorpora en el marco jurídico español la obligación del auditor a abstenerse de prestar servicios de auditoría de cuentas cuando se vea involucrada su neutralidad y objetividad.

Asimismo, en la norma se establecen una serie de circunstancias que, en el caso de darse, el auditor estaría poniendo en peligro su independencia, debiendo aplicar una serie de medidas de salvaguarda para solventar la amenaza y decidir si debe rechazar o no la ejecución del trabajo de auditoría. Además, la transposición de la Directiva, contempla la obligación del auditor de cuentas a justificar documentalmente las diversas medidas de salvaguarda que establece la norma, con la finalidad de localizar y responder ante las amenazas a la independencia, controlando así, la influencia externa que pueda concurrir en la prestación de sus servicios (Ley 12/2010, de 30 de junio, Preámbulo II).

Los últimos grandes cambios realizados en materia de auditoría de cuentas se han desarrollado por el Consejo y Parlamento Europeo, en el año 2014, a través de la Directiva 2014/56/UE. Dicha reforma vino provocada por la gran crisis que sacudió la Unión Europea en el año 2007. Esta recesión provocó una elevada inseguridad en los interesados de la información y situación financiera y económica de las compañías, llegando a poner en duda la capacidad y adecuación del marco normativo europeo en materia de auditoría de cuentas. La intención de la Directiva 2014/56/UE es fortalecer la seguridad de los interesados en la información económico-financiera de las compañías a través del incremento de la calidad en materia de auditoría de cuentas en territorio europeo.

En definitiva, como se puede observar en la tabla 2, el desarrollo de la legislación europea en lo relativo a la independencia termina con el régimen basado solamente en amenazas y salvaguardas propio de las primeras legislaciones en materia de auditoría, y particular de la autorregulación, a la misma vez que se agregan a la normativa situaciones del auditor de cuentas que son incompatibles y prohibidas con el ejercicio de la actividad. Dicha transformación de la normativa comunitaria, como se ha comentado a lo largo del análisis, tiene el propósito de reforzar la independencia del auditor de cuentas, para finalmente, incrementar la calidad de la auditoría y fortalecer la confianza depositada en la información económico-financiera de la compañía auditada.

Tabla 2. Desarrollo de la legislación comunitaria en materia de independencia

<u>Directiva 84/253/CEE</u>	>	<u>Directiva 2006/43/CEE</u>	>	<u>Directiva 2014/56/UE</u>	+	<u>Reglamento (UE) 573/2014</u>
-----------------------------	---	------------------------------	---	-----------------------------	---	---------------------------------

-Incorporación del principio general de independencia, con la renuncia de aceptar el trabajo de auditoría si se ve comprometida la independencia del auditor.	Se incorpora: -Prohibición de la no participación en procesos de gestión o procesos fundamentales de la auditoría. -Entorno de red. -Procedimientos a seguir frente a amenazas y medidas de salvaguarda. -Requisitos particulares en la prestación de los servicios a empresas de interés público.	Se agrega: -Situaciones personales en la prestación de los servicios que están prohibidas. -Familiares. -Prohibiciones posteriores a la finalización del trabajo de auditoría. -Prevenir situaciones de conflictos de relaciones o intereses, potenciales o reales, indirectas o directas. -Situaciones sobrevenidas	Se añade: -Relaciones con la comisión de auditoría de las EIP. -Rotación externa en EIP. -Servicios prohibidos en las EIP. -Limitación de honorarios (proporcionalidad, limitación) en las EIP.
---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

Fuente: elaboración propia a partir de los datos ofrecidos por Rubio Herrera (2016), en la revista española de control externo.

En lo que respecta a la actual LAC 22/2015, ésta integra los elementos más importantes de la Directiva 2014/56/UE. En la Sección 2 del Capítulo III de la Ley 22/2015, se puede observar una sección dedicada exclusivamente al principio de independencia donde se regula los servicios prohibidos y las incompatibilidades entre el auditor de cuentas y la empresa auditada.

La normativa legal española en lo relativo a la independencia del auditor de cuentas desde su origen en la Ley 19/1988 hasta la actual Ley 22/2015 ha experimentado extraordinarios cambios. Se ha pasado de unos requisitos mínimos para atender el principio de independencia del auditor en la Ley 19/1988, desarrollados en un solo artículo, a un desarrollo mucho más extenso y completo en la actual Ley 22/2015, dedicando a ello 2 secciones con un total de 15 artículos.

A continuación, antes de abordar las cuestiones de interés en relación a la independencia, en la tabla 3, podemos observar las novedades que ha incorporado el nuevo sistema de independencia en la LAC 22/2015 respecto al anterior, fundamentalmente para amoldarse a los requisitos mínimos que expone la Directiva 2014/56/UE. Entre las novedades podemos encontrar: la exigencia legal al auditor de cuentas de actuar con escepticismo profesional; prohibición de colaborar en el trabajo de auditoría si se posee influencia sobre la empresa auditada; reorganización de las causas de incompatibilidad; modificación del sistema de situaciones prohibidas después del trabajo de auditoría; modificación de condiciones en materia de honorarios; exigencia de elaborar un esquema de organización interna.

Tabla 3. Incorporaciones nuevas contempladas en el nuevo sistema de independencia exigibles a los auditores en general	
Incorporaciones expuestas en la Ley de Auditoría de cuentas 22/2015	Incorporaciones para auditores de EIP
-Para evitar conflictos de intereses, se obliga a que el auditor obedezca una serie de reglas en materia de organización.	-Se introduce en la normativa la denominada Comisión de auditoría: cuya finalidad es el seguimiento y control de auditoría y participar

<ul style="list-style-type: none"> -Se reforma la normativa en materia de honorarios: se conceptualiza el término de honorarios prohibidos y se incrementa en un 30% el porcentaje para entender que existe concentración. -Se reforman las normas en materia de incompatibilidades posteriores: se disminuye el plazo a un año (exceptuando el caso de los auditores de empresas de interés público) y se incorporan algunos individuos. -Según la normativa de EU se añade nuevas posturas personales incompatibles y se pasa a organizar dichas incompatibilidades en dos clasificaciones: se disminuye el plazo de caducidad de los trabajos prestados en un año y se remodelan las reglas de extensiones. -Tanto al auditor como a cualquier individuo que pueda influir en el resultado de la auditoría se le impide intervenir en la gestión o decisión de la entidad. Además, para evitar conflictos de intereses se impide intervenir en la elaboración del trabajo de auditoría a cualquier persona que tenga vínculo con la compañía auditada. -Se obliga de manera legal que el auditor siga una actitud de escepticismo profesional. 	<p>en el proceso de selección periódico.</p> <ul style="list-style-type: none"> -Se reforma la normativa en materia de rotación externa: pasando a periodo máximo de diez años y expandible en cuatro años más en el supuesto de auditorías conjuntas y cinco años en el supuesto de rotación interna. -Se incorpora un desarrollo sobre las normas de proporcionalidad y concentración de los honorarios por encargos diferentes al de auditoría. - Se añade un abanico de 11 trabajos o encargos prohibidos.
------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

Fuente: elaboración propia a partir de los datos suministrados por Rubio Herrera (2016), en la revista española de control externo.

Tras lo manifestado, se puede finalizar resumiendo que la regulación en materia de independencia se ha ido endureciendo cada vez más, endureciendo el régimen sancionador, incrementando la responsabilidad del auditor de cuentas y aumentando los requisitos requeridos al auditor de cuentas para ser considerado un profesional independiente.

5.3. INDEPENDENCIA EN EL REGLAMENTO DE DESARROLLO DE LA LEY DE AUDITORIA DE CUENTAS 22/2015

Tal como hemos mencionado, la independencia del auditor en la prestación de sus servicios es el elemento con más importancia que se le requiere al auditor de cuentas para desempeñar su profesión y, por lo tanto, para asegurar la seguridad y calidad del informe de auditoría. Puesto que se trata de un atributo de naturaleza inobservable, la normativa, además de implantar un código de ética a seguir por el auditor, también establece supuestos concretos para garantizar la independencia apoyado, principalmente, en la apariencia (García Benau, 2022).

Con la incorporación del reglamento de desarrollo de la Ley de Auditoría de Cuentas 22/2015 en el año 2021, se refuerza el papel de interés público de la auditoría y

la confianza y seguridad en el trabajo del auditor, suponiendo, además, un nuevo esfuerzo para incrementar la calidad en la auditoría y reforzar el principio de la independencia.

La legislación en materia de auditoría de cuentas siempre nos subraya, y en el RLAC 2/2021 también, el valor que tiene no solamente ser independiente, sino también “parecer independiente”. Esto surge de lo complicado que es contemplar la independencia real, puesto que esta es inobservable y, por lo tanto, difícil de dirigir por el regulador.

En referencia a la independencia, el nuevo reglamento, como hemos mencionado, sigue rotando en torno a la independencia aparente y a la independencia real. Además, sigue ofreciendo un enfoque mixto basado en principios y reglas. Es decir, establece una serie de incompatibilidades respecto al trabajo de auditoría y de posibles amenazas con sus correspondientes salvaguardas, para evitar así el quebrantamiento de la independencia. Dichas incompatibilidades y amenazas a la independencia contempladas en el reglamento serán desarrolladas en apartados posteriores.

A parte del sistema de incompatibilidades y de amenazas a la independencia, el nuevo reglamento también incorpora los vínculos familiares que rozan la incompatibilidad, menciona quienes son considerados familiares con vínculos estrechos y se descarta el concepto de familiares al cónyuge separado, si este está inscrito en el Registro Mercantil. Además, el RLAC también recoge limitación a las prohibiciones posteriores, limitaciones a la duración de los contratos y limitaciones a los honorarios.

Concretando más, en el reglamento 2/2021, podemos observar las siguientes novedades en materia de independencia:

- Ampliación de las situaciones prohibidas que pueden presuponer un peligro a la independencia por participación del auditor en la entidad auditada.
- Mayor detalle de conflictos de intereses que deben estudiarse y evitarse por el auditor de cuentas.
- Mayor exposición de las situaciones personales prohibidas.
- Incorporación de servicios incompatibles por ser importantes.
- La incorporación de las denominadas reglas de extensión de incompatibilidades, es decir, las situaciones que pueden afectar en determinadas personas vinculadas con el auditor de cuentas.
- Las actuaciones a llevar a cabo en materia de intereses financieros que se adquieren de manera inesperada una vez que se ha realizado la aceptación del encargo.
- El ámbito o perímetro del cual pueden surgir las amenazas que pueden afectar al peligro del principio de independencia.

-Las normas sobre honorarios, de las cuales destacar: las reglas de limitaciones a la concentración de los honorarios respecto a una sola entidad, para así evitar la dependencia financiera; las normas para evitar el denominado “efecto cascada”, cuando el auditor debe rechazar el encargo de auditoría por percibir unos honorarios superiores a los legalmente permitidos; la obligación de que los honorarios se fijen proporcionalmente al “esfuerzo de auditoría”, es decir, según los recursos y medios requeridos en cada trabajo de auditoría; la prohibición de que los honorarios de auditoría sean modificados en ejercicios posteriores y la incorporación de medidas para evitar la concentración en auditores de pequeña dimensión, incrementando el límite en 35%, frente al 30% general.

5.3. NORMATIVA PROFESIONAL EN MATERIA DE INDEPENDENCIA

España es un país que no tiene autorregulación en la actividad auditora por parte de la profesión, la legislación únicamente es establecida por administraciones públicas. Es por ello, que el marco normativo profesional es más reducido que la normativa legal.

Antes de abordar la regulación profesional, pasaremos a analizar las distintas organizaciones relativas a la auditoría de cuentas que existen en España.

Primeramente, comenzaremos analizando en detalle el Instituto de Contabilidad y de Auditoría de Cuentas, organismo oficial encargado de la regulación en materia de auditoría en España, y posteriormente, analizaremos las dos organizaciones profesionales que agrupan la totalidad de los profesionales de la auditoría de cuentas: el el Consejo General de Colegios de Economistas de España y el Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España.

5.3.1. INSTITUTO DE CONTABILIDAD Y DE AUDITORÍA DE CUENTAS (ICAC)

El ICAC, fundado en el año 1988 a través de la Ley 19/1988, es una institución independiente unida al Ministerio de Asuntos Económicos y Transformación Digital encargado principalmente de la elaboración y supervisión de normas de auditoría y contabilidad. Además, se trata de un organismo con competencia propia en materia de contabilidad, sobre todo, en lo referente a normalización y planificación contable y, en especial, a la supervisión de la actividad de auditoría.

Tal como se detalla en el artículo 16 de la LAC 22/2015, entre las funciones del ICAC se encuentran:

- Facilita la formación continua de los auditores de cuentas.
- El sistema disciplinario del instituto.
- El régimen de investigación y de inspecciones.
- La adopción de normas en materia de ética.

-La inscripción en el ROAC y la acreditación.

-La vigilancia continua del mercado de servicios de auditoría en entidades de interés público.

5.3.2. INSTITUTO DE CENSORES JURADOS DE CUENTAS DE ESPAÑA

El instituto de Censores Jurados de Cuentas de España (en adelante ICJCE), tal como manifiesta en su web, es un organismo privado con personalidad jurídica propia, fundada en el año 1942. Esta institución representa a los profesionales y a las sociedades de auditoría de cuentas que ejercen su actividad en España, protegiendo los intereses de sus integrantes y vigilando el buen funcionamiento de la profesión de auditoría tanto en ámbito estatal como en ámbito comunitario.

A continuación, detallaremos brevemente algunas de las funciones que posee la institución:

- Promoción y divulgación del papel del auditor de cuentas e incrementar su transparencia.
- Velar por el seguimiento de los valores inherentes a la profesión y las normas.
- Supervisión calidad profesional de sus integrantes.
- Incentivar la perspectiva de género en la profesión de auditor en España.
- Defensa de los intereses del colectivo.
- Desarrollo profesional de sus miembros.

El ICJCE, en el año 2014, creó la comisión de independencia con la finalidad de hacer más fácil la incorporación de los cambios normativos en la profesión y de implementar las medidas que requieren sus integrantes.

5.3.3. REGISTRO DE ECONOMISTAS AUDITORES-CONSEJO GENERAL DE COLEGIO DE ECONOMISTAS DE ESPAÑA

El Consejo General de Colegios de Economistas de España crea, en el año 1982, el Registro de Economistas Auditores (en adelante REA), un organismo específico experto en materia de auditoría con la finalidad de formar un agrupamiento de profesionales sujetos a disciplina institucional y profesionalizar la actividad de auditoría de cuentas (Álvarez, 2023).

A pesar de que la principal función del REA es cuidar los intereses de los profesionales que componen la organización, en su reglamento, podemos encontrar diversas funciones que se le atribuyen, entre las cuales, destacamos las siguientes:

-Control Metodológico y técnico: se encarga de mejorar y adaptar las nuevas normativas y prácticas de auditoría.

-Seguimiento y evaluación de profesionales: realiza el seguimiento de los profesionales que componen la corporación y control de calidad.

-Adaptabilidad: el organismo tiene como finalidad ayudar a sus miembros a la formación continua ante los cambios constantes de su entorno.

-Acceso y homologación: el REA supervisa el acceso al ROAC de los profesionales de auditoría.

Tal como indica el presidente de la organización, Emilio Álvarez (2023), el REA Auditores, a 31 de diciembre de 2022, mantuvo inscritos en el ROAC a 6128 integrantes, de los cuales 1777 eran profesionales ejercientes y 4351 estaban adscritos como profesionales no ejercientes. Además, integraba a 803 sociedades de auditoría.

5.4. AMENAZAS A LA INDEPENDENCIA Y MEDIDAS DE SALVAGUARDA (GUÍA DE ACTUACIÓN)

La LAC 22/2015 incorpora, en su artículo 15, la siguiente guía de amenazas y de medidas de salvaguarda que el auditor debe obedecer:

- 1. Los auditores de cuentas, tanto a nivel individual como en forma de sociedad, deberán implantar los métodos que se requieran para poder reconocer los peligros que puedan poner en riesgo su independencia. También deberán estudiarlas y si son muy importantes deberán aplicar las medidas oportunas de salvaguarda, para así, disminuir el peligro a un nivel bajo que no comprometa su independencia.

- 2. Los peligros que comprometen la independencia del auditor pueden originarse de circunstancias como: interés propio, familiaridad, relación comercial, relación financiera, relación laboral o intimidación, entre otros.

En el caso de que el peligro sea tan importante que no se pueda reducir a niveles bajo con la utilización de las medidas de salvaguarda, el auditor deberá rechazar la realización del informe de auditoría de cuentas.

- 3. Los métodos para detectar las amenazas que comprometan la independencia deben ser adecuados a la dimensión de la sociedad. Estos procedimientos serán revisados periódicamente y serán aplicados individualmente para cada servicio de auditoría de cuentas que sea prestado. Además, también se deberá justificar documentalmente la independencia del auditor, para que así conste físicamente frente a terceros.

No obstante, a parte de estas consideraciones, también hay que tener en cuenta las incompatibilidades absolutas del auditor con su cliente que podemos localizar en la LAC y que desarrollaremos más adelante.

El ICJCE, en la guía de actuación 37R, recomienda seguir los siguientes pasos ante cualquier situación amenazante que identifique el auditor:

- 1. Especificar la situación que pudiera comprometer la independencia del auditor. Es decir, describir aquellas situaciones que generen conflictos de intereses o describir aquellos vínculos laborales o comerciales que puedan incidir y perjudicar su independencia. También se aconseja analizar los vínculos familiares o de personas cercanas a su entorno.
- 2. Tras el análisis y la especificación de la situación amenazante, el auditor debe decidir si esa situación es incompatible con el ejercicio de la profesión de auditoría de cuentas.
- 3. Si no representa una situación incompatible o prohibida, el auditor de cuentas indicará el conjunto de amenazas identificadas.
- 4. Análisis del grado de importancia que tienen los peligros identificados.
- 5. Establecer procedimientos de salvaguarda para disminuir el peligro identificado a un nivel que pueda considerarse bajo.
- 6. Documentar los resultados alcanzados en cada trabajo de auditoría de cuentas.

Esta guía de actuación que facilita el ICJCE, tiene como finalidad facilitar al auditor unos factores objetivos en los que pueda fundar su valoración profesional para poder identificar los peligros a su independencia y, en su caso, la aplicación de las medidas de salvaguarda oportunas.

Tal como se ha mencionado anteriormente, en aquellas situaciones en las que el auditor tras adoptar las medidas de salvaguarda oportunas no consiga reducir las amenazas a niveles aceptablemente bajos deberá abstenerse de la realización del trabajo (LAC 22/2015, Preámbulo I).

No obstante, es responsabilidad del auditor o sociedad de auditoría establecer en su régimen de vigilancia interna las medidas adecuadas para facilitar a los individuos relacionados observar las normas de independencia que establece la legislación nacional. (LAC 22/2015, Sección 4, artículo 28).

5.4.1. IDENTIFICACIÓN DE AMENAZAS

El Reglamento 2/2021 por el que se desarrolla la LAC 22/2015 detalla, en el artículo 39, las amenazas a la independencia en las que puede incurrir el auditor de cuentas.

La independencia del auditor de cuentas puede verse en peligro por diversos tipos de amenazas, entre los que podemos destacar los siguientes:

- Interés propio: conflicto de intereses, así como, intereses financieros, laborales o de otro tipo.
- Autorrevisión: se presenta cuando el auditor debe analizar los resultados de un servicio prestado por él o por un miembro de la misma sociedad a la que pertenece.
- Abogacía: mantenimiento de una relación favorable hacia la entidad auditada.
- Familiaridad o confianza: vínculo o relación del auditor con personas de la entidad o con terceros vinculados a la empresa.
- Intimidación: presión establecida al auditor por parte de la empresa en la que él se ve coaccionado y/o condicionado.

La importancia de las amenazas, tal como se especifica en el artículo 40 de la LAC 22/2015, está basada en los diferentes aspectos, cuantificables o no, como: grado de cargo o responsabilidad, naturaleza, cercanía o dominio de las personas implicadas; vínculo que ocasiona la amenaza; significatividad del conflicto de intereses; y la situación en la que se realiza la auditoría.

Una amenaza será considerada importante cuando, tomada individualmente o en conjunto, incrementa el riesgo a tal punto que se ve afectada su independencia.

5.4.2. APLICACIÓN DE MEDIDAS DE SALVAGUARDA

El artículo 41, del Real Decreto 2/2021 de auditoría de cuentas, referente a la aplicación de medidas de salvaguarda, establece lo siguiente:

- 1. En el supuesto de que el profesional de auditoría, tras el análisis de las amenazas expuestas en el artículo 40, concluya que el peligro identificado no compromete su independencia, no será necesario la utilización de los procedimientos de salvaguarda que se establecerán posteriormente.
- 2. En el supuesto de que los auditores de cuentas, tras el análisis de las amenazas contempladas en el artículo 40, concluya que la amenaza identificada compromete su independencia, será necesario la utilización de los procedimientos de salvaguarda para reducir a niveles aceptablemente bajos la amenaza.
- 3. En el supuesto de que el profesional de auditoría, tras la aplicación de las medidas de salvaguarda oportunas no hayan conseguido reducir el riesgo de la amenaza a niveles bajos, deberá rechazar la ejecución del trabajo de auditoría.

Se considera que el peligro se ha reducido a niveles aceptablemente bajos cuando el auditor puede proceder a evaluar las cuestiones oportunas de manera objetiva, así como emitir su juicio de manera imparcial.

No obstante, las medidas de salvaguarda deberán ser proporcionales a la causa que ha originado el peligro. Las medidas de salvaguarda podrán tratarse de limitaciones, prohibiciones y/o restricciones (LAC 22/2015, artículo 41).

El artículo 41, del Real Decreto 2/2021 de auditoría de cuentas, referente a la aplicación de medidas de salvaguarda, únicamente habla de cuestiones generales, en él no se establece ninguna referencia específica sobre el procedimiento a seguir en tal caso.

Es por ello, que el ICJCE, en su guía de actuación 37R, establece una serie de medidas de salvaguarda, con la finalidad de reducir la inseguridad jurídica y la incertidumbre ante una cuestión sujeta fundamentalmente al juicio profesional y a la interpretación.

El ICJCE, divide las medidas de salvaguarda en 3 tipos:

- Salvaguarda a nivel de firma: procedimientos a aplicar con el propósito de asegurar el seguimiento de los principios éticos en materia de independencia.
- Salvaguarda a nivel de situación: medidas que tienen la intención o finalidad de valorar la vinculación entre el auditor y la compañía auditada.
- Salvaguarda a nivel de entidad auditada: procedimientos de control interno de calidad de la sociedad auditada que tienen el objetivo de bajar el nivel de la amenaza a un nivel aceptablemente bajo.

5.5. CAUSAS DE INCOMPATIBILIDADES

En el capítulo tercero del Título primero de la LAC 22/2015, en sus artículos 14 a 25, podemos encontrar el régimen de incompatibilidades al que está sometido el auditor de cuentas. Además, para el caso concreto de las EIP hay que tener en cuenta lo señalado en los artículos 39 a 41 de la LAC mencionada.

No obstante, en lo que respecta al sistema de incompatibilidades, también hay que tener en cuenta lo establecido en el Reglamento de desarrollo 2/2021 de la LAC 22/2015. Concretamente, en los artículos 38 a 65, para el ámbito general, y 80 a 87 para las empresas consideradas de interés público.

A continuación, detallaremos algunas de las situaciones que ocasionan una incompatibilidad absoluta de acuerdo a la LAC 22/2015, y que no se consiente el establecimiento de medidas de salvaguarda para reducir su amenaza.

- Causas de incompatibilidad derivadas de situaciones personales.
 - Sera causa de incompatibilidad, pertenecer al órgano de administración de la empresa auditada, así como, cualquier puesto que tenga influencia en la gestión y representatividad de la empresa auditada, en correlación con la normativa

aplicable según su carácter jurídico. Asimismo, incluye a quién es secretario de dicho órgano de administración.

- La tenencia de instrumentos financieros de la empresa auditada o de una empresa vinculada. En el último caso, será incompatible, cuando sean importantes para cualquiera de las partes.
- Aceptar o solicitar regalos o ayudas de la entidad auditada, salvo que su valor sea poco significativo.
- Efectuar operaciones de cualquier naturaleza que estén relacionados con instrumentos financieros garantizados, respaldados o emitidos de cualquier otra forma por la empresa auditada. Ha de tratarse de instrumentos financieros que no se dispongan a través de instituciones de inversión colectiva diversificada de manera indirecta.
 - Causas de incompatibilidad derivadas de servicios prestados.
- La ejecución de otros servicios a la empresa auditada relacionados con la contabilidad, con la organización de los registros contables o con la preparación de los estados financieros.
- La ejecución de otros servicios de valoración que incidan de manera significativa, ya sea de forma separada o conjunta, en los estados financieros auditados o que dicha valoración no este documentalmente en los papeles de trabajo de la auditoría realizada.
- Prestar servicios de auditoría interna a la entidad auditada cuando el sistema de control interno, así como la consideración o ejecución de los resultados no estén gestionados por el encargado de gestionar la entidad.
- La prestación de servicios de abogacía a la misma vez que se prestan servicios de auditoría de cuentas, ya sea por parte del auditor individual o por parte de la sociedad de auditoría.
- La prestación de servicios a la entidad auditada de elaboración de métodos de control interno vinculados con la inspección de la información financiera.

5.6. DEBER DE CUSTODIA Y SECRETO DEL AUDITOR

5.6.1. DEBER DE CUSTODIA Y CONSERVACIÓN

El deber de custodia y conservación de los documentos se encuentra regulado en la sección 5 de la LAC 22/2015. Siguiendo lo establecido en esta Ley, los auditores de cuentas individuales y las sociedades colectivas de auditoría de cuentas deben custodiar y conservar los documentos de trabajo referentes a las auditorías de cuentas practicadas durante un plazo de 5 años, contando desde la emisión del informe de auditoría.

Los documentos de trabajo son papeles que muestran y respaldan las conclusiones determinadas por el auditor de cuentas en el informe de auditoría.

Por otra parte, en el artículo 72 del Real Decreto 2/2021, denominado “Deber de conservación y custodia”, se establece la obligación del profesional de auditoría de cuentas, en el plazo de 5 años, de conservar y custodiar adoptando las medidas de salvaguarda oportunas la documentación, información, archivos y registros de las auditorías realizadas. En el supuesto caso de que la custodia de la información haya sufrido una pérdida de seguridad, o no se posea la custodia de la información por alguna circunstancia, se deberá comunicar al ICAC en un plazo máximo de 10 días desde conocer la ocurrencia de los hechos que han producido tal pérdida.

De igual manera, la Resolución del 26 de octubre de 2011 del ICAC por la que se publica la Norma de Control de Calidad Interno de los auditores de cuentas y sociedades de auditoría, establece la obligación de los auditores de cuentas de diseñar procedimientos y políticas para preservar con seguridad, accesibilidad e integridad los documentos de trabajo.

No obstante, según establece la norma, en el apartado A60 de la resolución, la conservación de la documentación por parte del profesional de auditoría de cuentas variará según la naturaleza del trabajo y de las circunstancias del auditor de cuentas. Del mismo modo, el periodo de conservación también puede depender de aspectos como, por ejemplo: la ausencia de normativa regulatoria específica o normativa regulatoria local con periodos de conservación especiales.

En definitiva, el profesional de auditoría de cuentas tiene el deber de establecer los procedimientos necesarios para la salvaguarda de la documentación y evitar situaciones que puedan poner en compromiso la seguridad o integridad de dicha información. Además, también es preciso establecer procedimientos para vigilar la pérdida de la documentación o la modificación no autorizada de la misma.

5.6.2. DEBER DE SECRETO Y ACCESO A LA INFORMACIÓN

El deber de confidencialidad y acceso a la información se encuentra regulado en los artículos 31 y 32 de la LAC 22/2015. A continuación, mencionaremos y explicaremos en detalle ambos artículos.

Atendiendo a lo contemplado en el artículo 31, el auditor de cuentas, así como todas las personas que hayan participado en el desarrollo del informe de auditoría de cuentas, tienen el deber de mantener en secreto toda la información que hayan conocido en el ejercicio de su actividad. Además, no podrán hacer uso de la información con un objetivo diferente al del propio trabajo de auditoría de cuentas.

Por otra parte, en lo referente al acceso a la información. El artículo 32, establece la autorización al acceso de la documentación, obligados al deber de confidencialidad, de las siguientes personas:

-Los órganos que tengan la potestad por ley de las competencias de control interno de entidades financieras, de seguros o que coticen en el mercado de valores.

-Los órganos que tengan la potestad por ley de las competencias de control interno de las entidades públicas.

- Las corporaciones representativas de los auditores de cuentas.

-La Comisión Nacional del Mercado de Valores, la Dirección General de Seguros y Fondos de Pensiones y el Banco de España.

-El Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

-Los auditores de cuentas y las sociedades de auditoría.

-Quienes resulten designados por resolución judicial.

Además, el artículo 73 del RLAC 2/2021, especifica que el deber de confidencialidad contemplado en el artículo 31 de la LAC 22/2015 será de cumplimiento por parte de todos los sujetos que hayan colaborado o participado en la realización de la auditoría de cuentas, pertenezcan o no a su organización interna o simplemente, que hayan tenido acceso a la información de dicha actividad. Dicha obligación, al igual que establece la propia LAC 22/2015, será de aplicación incluso cuando se den de baja en el ROAC.

6. RESPONSABILIDAD

El asunto de la responsabilidad de los auditores de cuentas, en la actualidad, se ha convertido en uno de los asuntos más controvertidos y que han generado más interés en el ámbito de la auditoría a nivel mundial. Ello se debe principalmente a la unión de dos elementos: por un lado, los escándalos financieros que han puesto en tela de juicio a las grandes empresas de auditoría y, por otro lado, la evolución que ha sufrido el ámbito de la responsabilidad civil profesional, sobre todo, por acciones de profesionales que se han considerado negligentes, no apropiadas de profesionales con conocimientos especializados (Otero Crespo, 2007).

6.1. CONCEPTO DE RESPONSABILIDAD

En líneas generales, la responsabilidad es un concepto complicado, es propio a la persona, especialmente desde la visión de la responsabilidad personal, ya que habita en la percepción de cada uno, lo que admite gestionar, especular, evaluar y cuestionar el resultado de sus propias acciones, en función de la moralidad individual.

No obstante, a pesar de que el concepto de responsabilidad previamente detallado resulta de gran interés, no es el concepto de responsabilidad que se analizará en este apartado. La responsabilidad que se analizará en este estudio es la que se origina en el caso de no cumplir con los deberes y las obligaciones por parte del auditor de cuentas.

En una primera definición, un sujeto se considera responsable, cuando realiza sus obligaciones, esto es, cuando actúa con la atención debida, de acuerdo a los compromisos adquiridos respecto a terceros, en una franja temporal previamente determinada. La responsabilidad también hace mención a la realización de trabajos pendientes de ejecutar.

El incumplimiento de una regla o obligación conlleva una consecuencia por parte del marco jurídico. Como veremos más adelante, si la objeción es únicamente restaurar la situación dañada, se tratará de una respuesta a un hecho fraudulento de carácter civil; si lo que se pretende no es restaurar lo dañado sino sancionar a los infractores, entonces estaremos frente a un hecho fraudulento administrativo o penal.

A continuación, en el siguiente apartado, pasaremos a analizar la normativa española en materia de responsabilidad, así como su evolución.

6.2. EVOLUCIÓN DE NORMATIVA EN MATERIA DE RESPONSABILIDAD

Como se ha ido mencionando a lo largo del estudio, la legislación en España en materia de auditoría de cuentas ha ido desarrollándose conforme ha ido evolucionando la regulación europea.

La ley 44/2002 de Medidas de Reforma del Sistema Financiero, supuso la primera reforma importante en materia de responsabilidad respecto a la anterior LAC 19/1988. A continuación, destacaremos los cambios más significativos que supuso esta Ley en el ámbito de auditoría de cuentas:

- En referencia a la responsabilidad del auditor de cuentas, el artículo 11 de la ley 19/1988, establecía que los auditores de cuentas respondían de manera directa y solidaria frente a entidades, compañías auditadas o terceros, de los perjuicios y daños que se pudieran derivar del no cumplimiento de sus deberes. Sin embargo, la primera reforma en materia de responsabilidad, contempla en el artículo 52 de la Ley 44/2002, que el profesional de auditoría de cuentas es responsable de los daños y perjuicios originados del incumplimiento de sus obligaciones según el Derecho privado. Como se puede contemplar, se trata de la misma expresión, pero la nueva reforma establece el Código Civil como referente para decidir si ha existido o no perjuicios y daños derivados del no cumplimiento de sus obligaciones. Además, también hace mención a las sociedades de auditoría, estableciendo la responsabilidad solidaria, tanto al auditor firmante como a la sociedad de auditoría a la que pertenezca.

- La forma de catalogar las sanciones por el no cumplimiento de obligaciones, pasaron de catalogarse de graves y leves (Art 16, Ley 19/1988), a clasificarse como muy graves, graves y leves (Art 16, 44/2002). Además, como resultado del paso de moneda de peseta a euro, la sanción máxima se incrementó, pasando de ser del 10% de los honorarios del auditor de cuentas a establecerse una franja de sanción máxima entre 12.000 y 24.000 euros.

A continuación, pasaremos a analizar los cambios introducidos en materia de responsabilidad en la legislación española a través de la Ley 12/2010 y en la Ley 22/2015 de Auditoría de Cuentas.

6.2.1. LEY 12/2010, DE 30 DE JUNIO, DE AUDITORIA DE CUENTAS

Tal como se contempla en el Preámbulo, la Ley 12/2010, de 30 de junio, de Auditoría de Cuentas, supone la modificación de la anterior Ley 19/1988, para introducir los nuevos cambios europeos contemplados en la Directiva 2006/43/CEE. Con la Directiva 2006/43/CEE, la Unión Europea trataba de renovar la normativa europea debido a las diferentes situaciones económicas y financieras producidas en los últimos años.

Como consecuencia, la Ley 12/2010, introdujo una serie de cambios con el propósito de transponer la Directiva, con la finalidad de conocer con más precisión las responsabilidades que se le podían exigir a los profesionales de auditoría de cuentas para proporcionar una mayor seguridad y credibilidad en la auditoría.

Tal como establece la Directiva 2006/43/CE en la consideración N.º 19, y que se traspone en la Ley 12/2010, el profesional de auditoría de cuentas, para evitar la responsabilidad ilimitada, puede obtener cobertura de seguro de responsabilidad profesional.

En definitiva, como apunta la Directiva en la consideración N.º 19, tanto los profesionales de auditoría de cuentas como las sociedades de auditoría, están obligados a realizar su trabajo siguiendo lo contemplado en la legislación, siendo, por tanto, responsables de los perjuicios y daños que se puedan producir por negligencia.

6.2.2. LEY 22/2015, DE 20 DE JULIO, DE AUDITORIA DE CUENTAS

La actual ley 22/2015, de 20 de julio, de auditoría de cuentas, supone la trasposición de la Directiva 2014/56/EU, con la finalidad de reforzar la seguridad de los inversores en la confianza de los estados financieros publicados a través de la mejora de la calidad de las auditorías legales. Una de las maneras para incrementar la calidad de las auditorías legales es conocer la responsabilidad que tienen los profesionales de auditoría de cuentas a la hora de cometer una infracción. Es por ello que la Directiva hace énfasis en la importancia de conocer por parte del auditor de cuentas las posibles sanciones que pueden imponerle.

La consideración N.º 16 de la Directiva 2014/56/EU contempla, que las autoridades competentes con potestad sancionadora deben aplicar sanciones administrativas pecuniarias que sean disuasorias, ayudando, por lo tanto, a reducir las infracciones en la profesión. Todo ello, sin perjuicio de que los estados miembros puedan ejercer el derecho a retirar la acreditación de la auditoría legal.

En La LAC 22/2015, podemos encontrar dos categorías de responsabilidades, administrativa y civil, a la que también se incorpora la penal que, a pesar de que no

viene mencionado en la legislación de auditoría de cuentas, también puede afectarles como veremos más adelante.

Por ello, a continuación, dividiremos la responsabilidad en 3 subapartados, destinados a analizar las 3 perspectivas desde las que podemos examinar las infracciones de los hechos y su regulación sancionadora.

El primer apartado es destinado al estudio de la responsabilidad desde el punto de vista del derecho privado. Y, el segundo y tercer apartado, será destinado para estudiar la regulación sancionadora desde la óptica administrativa y penal.

6.3. ASPECTOS JURIDICOS BÁSICOS – RESPONSABILIDAD CIVIL

La responsabilidad, tal como se ha mencionado anteriormente, viene establecida por numerosos elementos. Uno de los elementos más significativos que intervienen en la responsabilidad del auditor de cuentas es la originada del aseguramiento del comportamiento correcto de la economía, puesto que del documento de auditoría emitido se deriva una información de la entidad auditada, que se supone verídica y original (García Tuñón, 1998).

En el tiempo actual, los procedimientos judiciales en contra de los profesionales independientes, han tenido un incremento en el mundo de manera abismal. Esto, no es consecuencia de que el profesional en la actualidad sea menos cuidadoso que hace unos años, cuando era realmente extraño denunciar a un profesional independiente, sino que se debe a que, en la actualidad, los clientes tienen conciencia de que la presencia de ciertos errores en los servicios de los profesionales no puede quedar sin castigo (Gutierrez Gilsanz, 2007, p 22-23).

Antes de abordar el análisis de la responsabilidad civil del profesional de auditoría de cuentas, es conveniente explicar conceptos jurídicos elementales vinculados a la responsabilidad civil y establecidos en el derecho común.

Tal como define el Código Civil en el Art 1902, la responsabilidad civil es la obligación del profesional (persona física o jurídica) a reparar el daño originado por acción u omisión a otra persona, a causa de una obligación o contrato, o a una tercera persona ajena al contrato que a causa del daño ocasionado por dicha acción u omisión ve perjudicado su capital. La acción u omisión puede ser de origen doloso o negligencia. Siguiendo este planteamiento y lo señalado por el profesor Muñoz Villareal (2017), a la hora de establecer una responsabilidad de tipo civil, será clave la presencia de una serie de elementos jurídicos. Estos elementos jurídicos que serán determinantes son: el dolo, la mora, la culpa, el daño, la negligencia y la acción u omisión.

En lo referente a la mora, definido por la Real Academia española como demora o retraso en obedecer un deber, por lo general en abonar una cuantía líquida y extinguida, Muñoz Villareal (2017) hace una doble distinción, diferenciando la mora del deudor y la mora del acreedor. La primera, se puede definir, tal como recoge el artículo 1100 del Código Civil, como: contraerán mora aquellos sujetos responsables de entregar o de ejecutar alguna acción a partir de que el acreedor requiera judicialmente o

extrajudicialmente la realización de lo que se le requiera. Sin embargo, no se considerará necesaria para la existencia de la mora la intimidación del acreedor, siempre que la normativa o el deber lo requiera expresamente. Respecto a la mora del acreedor, ocurre en el momento que se da una obligación expirada, el deudor efectúe todo lo necesario para llevar a cabo dicho compromiso y el hacedor no coopere, sin justificación, a cumplir con el compromiso (Muñoz Villareal, 2017).

En cuanto al dolo, el Código Civil en el artículo 1269, lo define como conducta de ejecutar o ignorar un hecho conscientemente, y con plena voluntad de realizarlo o ignorarlo, sabiendo que se está infringiendo una ley.

La persona (física o jurídica) que por acción o inacción ocasione un daño a otro, ya sea por culpa o negligencia, será responsable de restaurar el daño ocasionado (Código civil, art. 1902). Es decir, no solamente el ejecutar o realizar una acción que deteriore a los demás tiene consecuencias, y por lo tanto una responsabilidad, sino que también está determinado en el derecho la reparación del daño en el caso de una omisión con negligencia o culpa.

Respecto a la culpa y la negligencia, el Código Civil en el artículo 1104 dispone: la negligencia o culpa del deudor se basa en no haber ejercido el cuidado exigido por la naturaleza del deber o las exigencias que requiera el contexto de la persona, ya sea el lugar o el tiempo. Cuando el deber no expresa el cuidado que se debe mostrar en el desempeño de sus deberes, se debe remitir a la familia del buen padre. Es decir, se trata de la omisión de una acción que, en caso de haberse realizado, hubiese evitado los daños ocasionados. Además, el resultado debe ser contemplado previamente por el individuo que realiza la omisión y dicha omisión se debe haber realizado sin el propósito de ocasionar algún daño.

Sin embargo, según la jurisprudencia, para que se pueda requerir la responsabilidad por tal negligencia, se debe dar los siguientes supuestos: existencia de la obligación de realizar una acción para evitar provocar daños a terceros, la persona obligada a realizar la acción no la ejecute y daño o pérdida de un tercero en perjuicio de sus intereses (Muñoz Villareal, 2017).

Tras haber realizado un repaso de los aspectos jurídicos más importantes referentes a la responsabilidad civil del auditor de cuentas, podemos concluir que para hacer responsable al auditor de cuentas no es suficiente la presencia de errores u omisiones en el informe de auditoría. Para pedir responsabilidades al auditor de cuentas es necesario que el resultado que ha ocasionado el daño o perjuicio este acompañado de al menos una conducta culposa.

6.4. RESPONSABILIDAD CIVIL

Después de examinar los elementos jurídicos más importantes de la responsabilidad civil, cabe realizar un estudio más profundo sobre este tipo de responsabilidad referente al auditor de cuentas, entendida esta, como se ha mencionado en el apartado anterior, como la obligación de reparar los daños ocasionados por la actuación del auditor o sociedad de auditoría.

En primer lugar, veremos la importancia que tiene el ejercicio del auditor de cuentas, para luego ver la responsabilidad civil que ello conlleva. La LAC 22/2015, en el preámbulo, determina que uno de los elementos más significativos de la actividad de auditoría de cuentas es la relevancia pública que se obtiene al proporcionar servicios no solamente a la entidad auditada, que es la interesada y afectada, sino también a individuos externos que mantengan vínculo o pretendan mantener en un futuro una conexión con la misma, interesados en la calidad de la información económico-financiera sobre la que ocupa la opinión de auditoría emitida.

Además de lo establecido en la LAC vigente, el Tribunal Supremo, también se ha manifestado al respecto. En la STS 1667/2008, del 8 de abril del 2008, el Tribunal Supremo manifiesta la importancia que tiene la fiabilidad frente a terceros de la imagen fiel de la empresa expuesta en el informe de auditoría, pues, tanto la entidad como los individuos externos toman decisiones basándose en dicho informe y, la existencia de errores graves no contemplados en el informe de auditoría, puede acarrear importantes pérdidas en el patrimonio de estos sujetos.

En la teoría, tal como señala Muñoz Villareal (2017) y otros muchos autores, es habitual diferenciar entre responsabilidad civil contractual y responsabilidad civil extracontractual. Por lo tanto, para una mayor comprensión, pasaremos a abordar ambas vertientes en detalle, diferenciando cada una de ellas.

6.4.1. LA RESPONSABILIDAD CIVIL CONTRACTUAL

La responsabilidad civil contractual se origina, tal como establece el Código Civil en el artículo 1089 y 1101, de las obligaciones que surgen de la ley, los documentos contractuales, los cuasi contratos y en aquellos actos u omisiones ilegales en los que participe la culpa o la negligencia. Entonces, si aplicamos esta definición a nuestro caso específico, en los supuestos donde el auditor no cumpla o cumpla parcialmente los requisitos del contrato con la entidad auditada, tendrá responsabilidad civil contractual. Este tipo de acuerdo al que está sujeto el auditor de cuentas o la sociedad de auditoría es de resultado, siendo la principal obligación, la emisión del informe final de auditoría.

6.4.1.1. NORMATIVA VIGENTE RESPONSABILIDAD CIVIL CONTRACTUAL

Actualmente, la LAC 22/2015 en el artículo 26.1, determina el Código Civil como marco regulatorio para la responsabilidad civil del auditor de cuentas derivadas del incumplimiento de sus obligaciones. Esta referencia al Código Civil, como se ha mencionado anteriormente, surge de la modificación del artículo 11 y 12 de la Ley de Auditoría de Cuentas de 19/1988, a través de la Ley 44/2002, de 22 de noviembre, de Medidas de Reforma del Sistema Financiero.

El problema surge del hecho de que la responsabilidad contractual y extracontractual puede surgir simultáneamente en la misma acción, combinado con el hecho de que están sujetas a diferentes plazos de prescripción (Otero Crespo, 2013).

Esta problemática es resuelta a través del CC y la LAC. El artículo 26.4 de la vigente LAC 22/2015, establece el periodo de prescripción para reclamar la responsabilidad contractual del auditor de cuentas. Tal como se expone, el perjudicado tiene un plazo estipulado de 4 años desde el informe de auditoría. Sin embargo, en lo que respecta a la responsabilidad extracontractual, el perjudicado tiene un plazo de 1 año para realizar la reclamación, este plazo estipulado está contemplado en el Código Civil y no en la Ley de Auditoría de Cuentas.

Como se mencionó anteriormente, uno de los principales elementos de la responsabilidad contractual por el no cumplimiento de las obligaciones es el contrato entre la entidad auditada y el auditor. Los artículos 1101 a 1107 del Código Civil establecen que los auditores son responsables de los daños y perjuicios que puedan resultar del no cumplimiento o quebrantamiento de sus deberes en caso de dolo, negligencia o culpa.

El artículo 1107 del CC, es eficaz enteramente a la responsabilidad del auditor de cuentas frente a la entidad auditada. Por lo tanto, para que un auditor de cuentas responda de manera civil ante la entidad auditada, se debe cumplir los siguientes requisitos:

- Quebrantamiento de obligaciones derivadas del contrato por parte del auditor de cuentas.
- El perjuicio a la entidad auditada debe ser objetivamente atribuido al quebrantamiento de la obligación.
- Atribución del quebrantamiento de la obligación al auditor de cuentas; generalmente requiere de dolo o culpabilidad propia o de alguno de sus colaboradores.

A parte de lo contemplado en el Código Civil, la LAC 22/2015 en el artículo 26.2 y 26.3, denominado “responsabilidad civil”, especifica una serie de particularidades que son directamente atribuidas al auditor de cuentas:

-El artículo 26.2 determina que: los contadores individuales y las sociedades de auditoría deberán asumir la responsabilidad civil de manera directa y proporcional por los daños y perjuicios económicos que puedan causarse a la empresa auditada o a terceros como consecuencia de su actividad profesional.

-El artículo 26.3 señala lo siguiente: si el auditor realiza una auditoría contable por cuenta de la sociedad de auditoría, el auditor que firmó el informe de auditoría y la sociedad de auditoría son solidariamente responsables dentro del límite señalado en el párrafo anterior.

En resumen, el sistema de responsabilidad del auditor de cuentas se ha transformado pasando de una responsabilidad directa, solidaria e ilimitada frente a la sociedad auditada o frente a terceros a un régimen general de responsabilidad regulado por el derecho privado y matizado por las particularidades establecidas en la LAC, es

decir, una responsabilidad civil directa, proporcional y exigible de forma personal e individualizada (Muñoz Delgado, 2018).

Sin embargo, no solamente es el auditor de cuentas el que está supeditado a unas obligaciones y responsabilidades. La responsabilidad contractual de la entidad auditada frente al auditor, viene recogido en el artículo 271 de la Ley de Sociedades de Capital (LSC), donde se indica que la validación para exigir responsabilidades a la entidad auditada estará sometida por lo establecido para los administradores de la sociedad. Dentro de las acciones en las que se puede incurrir en contra de los administradores que hayan incumplido sus obligaciones contractuales, encontramos la acción social (regulada en el artículo 238 de la LSC) y la acción individual (regulada en el artículo 241 de la LSC) (Rodríguez Móndeolo, 2011).

El artículo 238 de la LSC referente a la acción social de responsabilidad, expresa lo siguiente:

- Los casos de responsabilidad del administrador serán decididos por la asamblea general a petición de cualquier miembro de la unidad estructural, aunque dichos casos no estén incluidos en el orden del día.
- Los socios pueden en cualquier momento rechazar la acción propuesta, si los socios que representen al menos el 5% del capital social no se oponen.
- El hecho de seguir con la acción o de renunciar a la propuesta será determinante para destituir a los administradores perjudicados.
- La aprobación de las cuentas anuales no significa la continuación o renuncia de la propuesta de acción social de responsabilidad.

Asimismo, el artículo 241 de la LSC, enuncia: se excluyen las acciones de indemnización que puedan corresponder a los socios y terceros por actuaciones de los administradores que perjudiquen directamente sus intereses.

Por lo tanto, los administradores de las entidades, tal como establece la LSC, son responsables de todos los hechos contrarios a la ley, al estatuto o a las obligaciones inherentes a su cargo que puedan perjudicar a la propia sociedad, a un socio o a un acreedor.

No obstante, también cabe mencionar lo establecido en el artículo 1107 del Código Civil. En el primer párrafo podemos leer lo siguiente: las pérdidas y daños a los que el deudor responde de buena fe son aquellos que hayan sido previsibles o hubieran sido previsibles en el momento en que se contrajo la deuda y que hayan sido consecuencia inevitable del incumplimiento. En segundo lugar, se establece en el inciso 2: en caso de fraude, el deudor responde de todas las responsabilidades conocidas que surjan de su incumplimiento. Como se puede observar, el Código Civil en el artículo 1107, hace una distinción entre aquellos hechos que hayan sido previstos y no cumplidos y aquellos hechos en los que haya intervenido el dolo. Tal como indica

Morales Moreno (2010), en el supuesto del auditor de cuentas, habría que analizar hasta dónde llega la responsabilidad, diferenciando si el daño es doloso o es culposo.

6.4.1.1.1. ESTIPULACIONES DE EXONERACIÓN DE LA RESPONSABILIDAD

En Derecho, la responsabilidad y la exoneración están estrechamente vinculadas, es decir, sin la existencia de la primera no cabría la existencia de la segunda. Resulta conveniente conocer la naturaleza de las estipulaciones establecidas en los contratos, puesto que a menudo, dichas estipulaciones comprenden este tipo de situaciones, en las que el auditor delimita o excluye la responsabilidad en la que pueden incurrir. No obstante, según establece el artículo 1102 del CC, cuando medie el dolo, las estipulaciones de exoneración contempladas en los contratos de auditoría de cuentas serán nulas (Miguel Berenguer, 2014).

Con base en el principio de autonomía de voluntad, tanto el auditor como el auditado pueden pactar lo que acuerden, siempre que se observen las restricciones previstas en el artículo 1255 del Código Civil, es decir, no se viole la ley la moralidad o el orden público.

Por lo tanto, tras lo señalado en el artículo 1102 y 1255 del CC, solo cabría disponer cláusulas exonerativas para limitar o excluir la responsabilidad contractual del auditor cuando medie la negligencia (Miguel Berenger, 2014).

6.4.1.1.2. PRESCRIPCIÓN DE LAS ACCIONES

La prescripción de las acciones frente al auditor ha ido cambiando conforme lo ha ido cambiando la legislación regulatoria en materia de auditoría de cuentas. Tal como establece la STS 3140/2016, el sistema de responsabilidad de aplicación al auditor de cuentas y a la sociedad de auditoría es el que este en vigor en el tiempo de ejecutar el trabajo. La primera Ley de Auditoría de Cuentas 19/1988 no contemplaba ningún plazo de prescripción para el ejercicio de la acción, por lo tanto, en este tiempo, el plazo de prescripción vigente para el auditor de cuentas era el recogido en el artículo 1964 del CC, que en aquel tiempo era de 15 años (Zunzunegui y Rodríguez, 2016).

La prescripción de las acciones es contemplada por primera vez en el artículo 11 de la Ley 12/2010, por la que se reforma la LAC 19/1988. Actualmente, el artículo 26.4 de la vigente LAC 22/2015, estipula que el plazo de prescripción de las acciones será de 4 años desde la fecha del informe de auditoría.

6.4.2. RESPONSABILIDAD CIVIL EXTRA CONTRACTUAL

La responsabilidad extracontractual, a diferencia de la responsabilidad contractual, no es derivada de un compromiso y se origina frente a terceras personas que no son clientes pero que, al ser consumidores de su informe de auditoría, la actuación del auditor de cuentas le puede ocasionar un daño indemnizable o reparable (Juan Lattuca, 2022).

No obstante, antes de abordar su normativa reguladora, es importante conocer e interpretar que se entiende por terceros en la esfera de la auditoría, pues anterior a la vigente LAC 22/2015, en el derecho español no existía ningún concepto unitario que señalara o identificase que sujetos eran considerados “terceras personas”. Con anterioridad a LAC 22/2015, para tratar de delimitar el concepto de “tercero” se acudía frecuentemente a la doctrina y al artículo 1257 del CC, según el cual: el Acuerdo sólo es válido entre la parte contratante y sus sucesores. Por lo tanto, a efectos del auditor de cuentas, se consideraba “tercera persona” a aquella persona que no fuesen parte de un contrato de auditoría. Si a lo señalado anteriormente, le sumábamos la condición de interés general que poseían los informes de auditoría de cuentas, nos encontrábamos ante un conjunto de sujetos potenciales de sufrir un daño o perjuicio como resultado del informe de auditoría (de manera negligente), que era prácticamente inagotable (Otero Crespo, 2010).

Con anterioridad a la reforma del año 2002, la disciplina situaba la responsabilidad del auditor de cuentas frente a terceros en función de la interpretación que se daba sobre si el perjudicado podría considerarse o no considerarse tercero. Como se ha dicho, la legislación no delimitaba el alcance del término tercero. Es por ello, que algunos autores como García Tuñón (2006) o Arana Gondra (1995), manifestaban su opinión defendiendo que terceros podrían ser aquellos sujetos que probasen un daño o perjuicio originado por la emisión negligente de un informe de auditoría. Otros autores como Pantaleón (1996), tenían una opinión más conservadora considerando terceros a aquellos sujetos que el auditor conocía o debería haber conocido que podrían utilizar la información contemplada en el informe de auditoría.

En el año 2008, la Sala 1ª se pronunció por primera vez sobre la responsabilidad extracontractual del auditor de cuentas. En la resolución del caso *XM Patrimonios*, se apeló el carácter negligente de los informes de auditoría como causa, debido a que la información considera que contenía de aparente normalidad no coincidía con la realidad económico-financiera de la empresa. El elemento determinante se sitúa, por lo tanto, en el vínculo de causalidad entre el comportamiento del auditor y el daño ocasionado a terceros inversores, quienes de haber conocido la realidad económico-financiera de la agencia de valores auditada no hubiesen tomado tales decisiones (Otero Crespo, 2010).

Otro ejemplo que demostró tales circunstancias, ocurre semanas después del anterior caso. En el proceso de *PSV, el TS* consideró que existe una relación de causalidad entre el incumplimiento del deber de auditoría y el daño material causado al demandante. El proceso terminó con una orden a la firma contable y a uno de sus socios de indemnizar al demandante por daños y perjuicios (Otero Crespo, 2010).

La legislación del Tribunal Supremo, en aquel tiempo, a través de los casos comentados y los experimentados seguidamente, hace una concepción amplia sobre el término “terceros”, considerando como terceros a aquellos sujetos que no formaban parte del informe de auditoría, como lo eran: acreedores, inversores, cooperativistas, etc.

Finalmente, con la incorporación de la LAC 22/2015 (legitimación vigente), en el artículo 26.2 se delimita el término “terceros”, señalando lo siguiente: se entiende por tercero cualquier persona natural o jurídica, privada o pública, que certifique haber actuado o no a la luz del informe de auditoría, siendo este significativo y relevante para

su actuación, motivación de acción o decisión. Lo expuesto en la LAC 22/2015 sigue lo relatado y defendido anteriormente por el TS, sin embargo, la manifestación textual de la delimitación del término tercero en el ámbito particular de la auditoría ha supuesto una mayor seguridad en la jurisdicción para este tipo de procesos.

En suma, tras señalar lo corroborado por el Tribunal Supremo que, si contempla la posibilidad de demanda por responsabilidad extracontractual por parte del demandante al auditor de cuentas o sociedad de auditoría y que lo contemplado en el artículo 26 de la LAC 22/2015 y su reglamento de desarrollo a través del real decreto 2/2021 remite a lo establecido en las normas generales del Código Civil, hay que acudir a lo expuesto en el artículo 1902 del CC.

Como se ha mencionado en el párrafo anterior, la responsabilidad extracontractual es contemplada en el artículo 1902 del CC, el cual señala: una persona que por acción o inacción causa daño a otra, interviniendo por error o negligencia, tiene la obligación de resarcir el daño causado. Además, también es importante mencionar la responsabilidad civil extracontractual procedente de daños ocasionados por cosas y animales, recogida en los artículos 1905-1910 de CC, y definida por algunos autores como la que se origina por la vulneración del deber general de no ocasionar daños a terceros, con independencia de la existencia de una relación contractual (Muñoz Villareal, 2010).

Por lo tanto, lo contemplado en el Código Civil, relata que para que se origine la responsabilidad extracontractual de carácter civil del auditor frente a terceros es imprescindible que confluayan los siguientes componentes: un hecho u omisión; un daño, negligencia o culpa; una relación de causalidad entre el acto y el resultado dañoso y es fundamental para que se origine la culpa extracontractual la condición de previsibilidad del resultado dañoso por el individuo, tal como contempla la STS de 9 de octubre del 1999 (Otero Crespo, 2010).

Tal como hemos señalado, la relación de causalidad puede suspenderse o no existir, y la ausencia de este componente determina la inexistencia de responsabilidad civil por parte del auditor. Manuel Villareal (2010), contempla que algunas de las causas de interrupción de la relación de causalidad pueden ser las siguientes:

- Participación de terceros: si el motivo determinante del daño ocasionado es el tercero, responderá este.
- Culpa de la víctima: si esta es exclusiva y personal dispensa de responsabilidad al auditor, si es compartida será graduado por el magistrado.
- Hecho accidental: aquella circunstancia no atribuible al responsable del daño que no se podría haber considerado y que en caso de considerarse hubiese sido inevitable y de tal carácter que impide la ejecución del compromiso o obligación.
- Imprevisto insalvable: aquellos acontecimientos que no se hubiesen podido evitar ni con la mayor atención posible.

Además, el artículo 1903 del Código Civil contempla que la responsabilidad civil extracontractual se aplica no sólo a las propias acciones o inacciones, sino también a aquellos sujetos por los que hay que responder. Asimismo, según contempla, la responsabilidad a que se refiere este artículo termina si la persona obligada de responder prueba que ha utilizado todos los esfuerzos de un buen padre para evitar el daño. En definitiva, este artículo señala que aparte de por los hechos propios, el auditor de cuentas también podría ser responsable por hechos ajenos.

6.4.3. GARANTIA FINANCIERA

Para concluir el asunto referente a la responsabilidad civil de los auditores de cuentas, nos queda por plantear la cuestión de la “garantía financiera” obligatoria contemplada en la LAC 22/2015 y cuyo desarrollo se encuentra en RAC 2/2021.

El artículo 8 de la LAC 22/2015, establece la garantía financiera, en conjunto con otros requisitos, como elemento fundamental e imprescindible para poder ejercer de auditor de cuentas en España. En referencia a esta garantía financiera, el artículo 27 de la LAC vigente establece que:

1. Los auditores y las sociedades de auditoría deben proporcionar las garantías financieras contempladas en la normativa para evitar cualquier pérdida resultante de las actividades de auditoría.
2. Las garantías financieras pueden concederse de diferentes formas: aportaciones en efectivo, avales de entidades financieras, certificados de deuda estatal o seguros de responsabilidad civil, cuyo tamaño y tipología están regulados por el Ministerio de Economía y Competitividad. En cualquier caso, el importe será proporcional a la escala de su negocio.
3. Según la normativa, además de la garantía financiera para el primer año de funcionamiento, se determinarán los elementos esenciales necesarios para garantizar su eficiencia y suficiencia para el logro de sus objetivos.

El desarrollo reglamentario de esta cuestión se encuentra recogido en el artículo 65 del RAC 2/2021. El primer epígrafe de este artículo establece la necesidad de que la garantía financiera sea suficiente a los límites que desarrollaremos más adelante, y que dicha garantía financiera se debe mantener durante el periodo en el que se pueda exigir tal responsabilidad al auditor de cuentas. La finalidad de la garantía financiera, tal como contempla el propio artículo, es la compensación directa y personal de la responsabilidad procedente del daño y perjuicio personal y económico que pueda causar al auditor como consecuencia del quebrantamiento de deberes adquiridos en el desempeño de las actividades de auditoría por reclamaciones presentadas antes de que se interponga la acción de responsabilidad prescriptiva.

Los límites a los que hemos hecho alusión en el apartado anterior, se encuentran contemplados en el epígrafe segundo del artículo 65 del reglamento. En dicho apartado se especifica que las personas físicas autorizadas para realizar actividades de auditoría en España tendrán una garantía financiera de 500.000 euros para el primer año de

funcionamiento (importe mínimo para años posteriores). Para el caso de las personas jurídicas que estén acreditadas para auditar, el importe de 500.000 se multiplicará por cada socio, con independencia de que sean o no auditores, y por cada auditor que este autorizado a firmar el documento de auditoría en nombre de la empresa, considerando este importe como mínimo en años sucesivos, al igual que sucede con las personas físicas.

La fracción III del artículo 65 del Reglamento establece que, una vez finalizado el primer año de funcionamiento, la garantía financiera descrita en la fracción anterior se incrementará en un 30% de la facturación que excedan el monto mínimo de las actividades de auditoría realizadas en España el año anterior.

Si la garantía mínima se constituye a través de póliza de seguro de responsabilidad civil, ya sea esta colectiva o individual, según lo establecido en el epígrafe cuarto del mismo artículo, se deberá de aportar la acreditación de que se cubre el importe legal de responsabilidad civil establecido. Además, según expresa el epígrafe siguiente, todos los profesionales legalizados que ejerzan la actividad de auditoría en España, están obligados a acreditar año tras año la validez y suficiencia de la garantía financiera aportada, comunicando cualquier circunstancia que ocasione la extinción, la reducción o pérdida de la validez de la fianza. No obstante, aclarar, tal como hemos mencionado anteriormente, que la falta de garantía financiera o su expiración, impedirá automáticamente el ejercicio de la actividad de auditoría de cuentas y conllevará la baja en el ROAC una vez transcurrido tres meses o el plazo estipulado para la subsanación de la circunstancia que ha ocasionado tal situación.

Por último, el epígrafe séptimo agrega que el importe y la forma de la garantía financiera podrá ser cambiada a través de la orden del Ministerio de Asuntos Económicos y Transformación Digital.

6.4. RESPONSABILIDAD ADMINISTRATIVA

Con la jurisprudencia administrativa se busca el bien general, lo que se traslada en un conjunto de reglas que establecen límites al proceder de todos los individuos, en nuestro caso, a los auditores de cuentas. La vulneración de tales límites lleva asociado un resultado negativo que implica en la mayoría de los casos una sanción. Por lo tanto, la sanción administrativa se trata de un hecho negativo que perjudica a la esfera jurídica de un sujeto, en nuestro caso del auditor de cuentas, con un propósito represor frente a una conducta indebida o una infracción administrativa, tipificada primeramente como tal (Villarroya y Morales, 2002).

En la esfera administrativa, la autoridad sancionadora, tal como recoge el artículo 68 de la LAC 22/2015, le compete exclusivamente al ICAC. El auditor de cuentas, en el curso de su trabajo, tiene la obligación de realizar una serie de determinaciones orientadas a extraer, acreditar y analizar adecuadamente la evidencia requerida. Por lo tanto, se puede manifestar que el auditor de cuentas procede de manera responsable siempre que sus determinaciones estén argumentadas, estén de acuerdo a la normativa correspondiente de cada momento y admita alcanzar una evidencia suficiente tanto en

calidad como en cantidad, capaz de sostener el informe final del auditor debidamente formulado.

Asimismo, el artículo 69 de la LAC 22/2015 fija un plazo de un año para la liquidación del proceso sancionador y notificación de la comisión de las infracciones a que se refiere esta ley, prorrogable de conformidad con el artículo 42.5 y el artículo 49/13.01.04 / Ley nº 1999, sobre el ordenamiento jurídico de la administración del Estado y el procedimiento administrativo unificado.

Tal como señala Morales y Villaroja (2002), la labor administrativa de aplicación de sanciones se ejerce a través de la actuación sancionadora, que aparte de ordenar y hacer más eficiente la actividad, sirve para asegurar que el particular inculcado de incurrir en una infracción, pueda justificarse debidamente.

Adicionalmente, la creencia de que el régimen sancionador “incentiva” a los auditores de cuentas a perseguir un comportamiento más diligente y responsable en el ejercicio de sus funciones, surge desde una doble perspectiva, por un lado, las severas multas que le pueden imponer y, por otro lado, el desprestigio de su figura frente al público.

El artículo 70.1 de la LAC 22/2015, identifica aquellos individuos que se tendrán responsabilidad sobre las infracciones contempladas en dicha norma, siendo estos, los siguientes:

- Los auditores de cuentas, las empresas de auditoría y las restantes entidades que ejercen la profesión.
- Los auditores de cuentas firmantes del informe de auditoría en nombre de una empresa auditora, sean o no socios, serán responsables junto a la sociedad que comete la infracción.
- Serán responsables aquellas personas o empresas, así como parientes de los auditores principales con responsabilidad, que tengan una influencia o vinculación con el auditor individual o empresa de auditoría.
- Los individuos no ejercientes de la profesión que hubiesen participado en el desarrollo del informe de auditoría y también aquellos sujetos que están sometidos al deber de secreto y a las prohibiciones siguientes a la terminación del informe de auditoría.

No obstante, el artículo 70.2 de la LAC 22/2015, estipula lo siguiente: el incumplimiento de las normas de auditoría debido a cualquier discrepancia legal o técnica razonable en la interpretación o aplicación de las normas de auditoría no será considerado una infracción y, por lo tanto, no será sancionable. A estos efectos, y para poder verificar la idoneidad de las interpretaciones de las normas técnicas de auditoría por parte de los auditores legales o sociedades de auditoría, los auditores o sociedades de auditoría deben documentar la idoneidad de las interpretaciones realizadas. Además, también expone, en el artículo 70.3, que en el caso de que el auditor no cumpla alguna de las obligaciones previstas y sea sancionado, sólo se podrá imponer una sanción al

auditor legal que firme el documento de auditoría en nombre de la sociedad de auditoría y, en su caso, se dispondrá una sola multa a la sociedad de auditoría a través de la cual se firme el informe.

Seguidamente, antes de desarrollar los diferentes tipos de infracciones que componen la normativa sancionadora, pasaremos a detallar el comienzo del procedimiento administrativo sancionador.

6.4.1. PROCESO ADMINISTRATIVO SANCIONADOR

Tal como hemos comentado en el apartado anterior, el proceso administrativo sancionador le compete exclusivamente al ICAC. Éste es el único responsable de la inspección de la actividad de auditoría de cuentas a través de inspecciones técnicas que realizan, con el objetivo de verificar que el auditor de cuentas o, en tal caso, la sociedad de auditoría se rige a la normativa vigente en la ejecución de su trabajo (art. 69 LAC 22/2015).

La guía de verificación de la calidad planificará la ejecución de inspecciones y controles a los auditores individuales y sociedades de auditoría contemplando las normas de periodicidad y serán de índole o carácter preventivo.

Siguiendo lo dispuesto en el artículo 49 de la LAC 22/2015, es evidente que el ICAC, para alcanzar el logro del control técnico y de calidad, podrá efectuar las actuaciones de investigación, inspección y comprobación que estime oportunas, así como, disponer de la documentación que estime necesaria para alcanzar la finalidad deseada. Además, los sujetos a los que vaya destinada la inspección están jurídicamente obligados a suministrar toda la documentación e información requerida y cooperar con la supervisión. Al mismo tiempo, los empleados públicos del ICAC están sometidos a la confidencialidad y al deber de secreto.

Con arreglo al artículo 53 de la LAC 22/2015, la finalidad de estas investigaciones y actuaciones será buscar acciones o hechos que puedan ocasionar o evidenciar la existencia de posibles quebrantamientos del marco regulatorio de la profesión de auditoría de cuentas.

Por otra parte, tal como expone el artículo 54 denominado “inspecciones” de la LAC vigente, el resultado obtenido de los controles realizados se detallará en la expedición de un informe que contendrá las conclusiones más significativas e importantes de la inspección de calidad realizada, así como las estipulaciones de mejora requeridos, que tendrán que ser implantados por el auditor de cuentas y sociedad de auditoría en el periodo de tiempo dispuesto a tal efecto. Dicho informe será remitido al auditor de cuentas o sociedad de auditoría para que formule las alegaciones que considere oportunas en el plazo máximo de quince días. Cumplido el plazo, el presidente del ICAC, podrá tomar alguna de las siguientes decisiones: archivar el procedimiento o iniciar el procedimiento administrativo sancionador.

6.4.2. TIPOS DE INFRACCIONES Y SANCIONES

Durante el estudio, hemos ido señalando algunas de las obligaciones a los que están sometidos los auditores de cuentas y sociedades de auditoría en las labores que desempeñan.

A continuación, realizaremos una breve recapitulación de las infracciones contempladas en la actual LAC 22/2015 y que originan o pueden originar una responsabilidad administrativa.

Tal como establece el artículo 71 de la citada ley, las infracciones cometidas por los sujetos a los que va destinada la ley se clasificarán en muy graves, graves y leves. Referente a las sanciones atribuibles a las mismas, se determinarán considerando las siguientes apreciaciones: la naturaleza e importancia de la infracción, las consecuencias perjudiciales para la economía nacional, la existencia de intencionalidad, la gravedad del daño o lesión causado o que probablemente se cause, la importancia de la empresa auditada (medida en términos de activos totales), el volumen de negocios anual o el número de empleados, el comportamiento anterior del infractor y las circunstancias de haber llevado la iniciativa a tomar medidas directas para corregir o restablecer la infracción o reducir su impacto.

A continuación, se enunciarán los diferentes tipos de infracciones que pueden cometer en el ejercicio de sus funciones los auditores de cuentas y las sociedades de auditoría:

Tabla 4. Infracciones leves (art. 74, LAC 22/2015)
a) Cometer actos u omisiones que resulten en violaciones de las normas contables aplicables y no sean violaciones particularmente graves y graves.
b) No presentar documentos o información regular o específica requerida por ley o reglamento al ICAC dentro de un período especificado, dentro de los tres meses posteriores a la finalización del período.

Fuente: elaboración propia a partir de los datos contemplados en la Ley de Auditoría de cuentas 22/2015.

Tabla 5. Infracciones graves (art. 73, LAC 22/2015)
a) No entregar en el periodo establecido o entregar de manera incorrecta o incompleta, el informe adicional de las empresas de interés público a la Comisión de Auditoría.
b) El auditor debe facilitar la información o documentación que requieran los auditores sucesores o sustitutos. Dicho incumplimiento será considerado infracción grave.
c) No cumplir con el deber de formación continua establecido en la normativa.
d) Se debe comunicar al ROAC si un auditor no cumple con alguno de los requisitos

para ejercer en la profesión. Dicho incumplimiento será considerado falta grave.
e) La inexistencia de modelos internos de control de calidad por parte del profesional, ya sea individual o en forma de sociedad. También se considerará falta grave el no cumplir con el deber de llevar los registros requeridos por la normativa o la llevanza de estos de manera incorrecta o incompleta y no realizar las inspecciones de calidad requeridos antes de finalizar el informe de auditoría.
f) No remitir los documentos o información que sea requerido al ICAC, tras la resistencia por parte de los sujetos perjudicados no auditores.
g) No cumplir con la obligación de difundir el informe anual de transparencia, del deber de anunciar y demostrar cual ha sido la razón para no incorporar la información perteneciente a las empresas de interés público o cuando el documento publicado no posea información correcta o completa, estando en el plazo contemplado para tal situación.
h) No cumplir en el periodo establecido de realizar las medidas pertinentes ya sea de manera total o parcial.
i) No cumplir con el deber de analizar los peligros que puedan poner en riesgo la objetividad o independencia del auditor y los procedimientos de salvaguarda a aplicar, cuando estas sean insuficientes o ni siquiera sea observado.
j) Realizar trabajos diferentes al de auditoría de cuentas haciéndose pasar como auditor o generando dudas del carácter del documento, por ejemplo, haciendo ver que un servicio diferente se trata de un servicio de auditoría.
k) Incumplir la obligación de comunicar información a organismos técnicos competentes o proporcionar información significativa incompleta o incorrecta en los documentos.
l) Comprometerse a la realización de trabajos de auditoría de cuentas cuando supere las horas contempladas en la normativa pertinente.
m) No proporcionar información al ICAC de forma regular o temporal de acuerdo con la ley o los reglamentos dentro de los tres meses siguientes a la expiración del periodo establecido, o si la información es materialmente incompleta o incorrecta.
n) No cumplir con el principio de independencia sin mediar negligencia grave o injerencia intencionada.
o) El incumplimiento de las normas de auditoría que puede tener un impacto significativo en los resultados de su trabajo y en sus informes.
p) El incumplimiento del deber de realizar una auditoría de cuentas una vez ya aceptada o contratada o en el supuesto de asignación por el Registrador Mercantil o judicialmente, teniendo en cuenta el supuesto de que no se den las situaciones contempladas para la no emisión del documento de auditoría o el abandono a seguir con el acuerdo de auditoría. Asimismo, si el documento de auditoría no cumple con la finalidad por la que fue contratado, como consecuencia de la fecha de emisión, y perteneciendo el motivo de tal situación al auditor de cuentas, dicha situación se considerará infracción grave.

Fuente: elaboración propia a partir de los datos contemplados en la Ley de Auditoría de cuentas 22/2015.

Tabla 6. Infracciones muy graves (art. 72, LAC 22/2015)
a) Firmar un documento de auditoría en nombre de una compañía que presta servicios de auditoría cuando esta no hubiese dado autorización supone una infracción muy grave.
b) No cumplir con los requisitos para ejercer como auditor de cuentas de manera legal y, aun así, prestar servicios, se considera una falta muy grave.
c) El auditor tiene el deber de entregar y emitir el un periodo establecido el informe adicional de la EIP a una Comisión de Auditoría. Si el auditor incumple y la Comisión de Auditoría lo requiere, el profesional se puede enfrentar a una infracción muy grave.
d) No cumplir con el deber de confidencialidad. El auditor de cuentas está obligado a realizar y emitir el documento de auditoría de una EIP cuando el trabajo sea aceptado, si el profesional no cumple con esta obligación y las causas no tienen justificación, siempre y cuando no se den las situaciones para no continuar con el servicio, el profesional se enfrentará a una infracción de naturaleza muy grave.
e) Cuando un auditor es sancionado con no realizar una auditoría a una compañía en particular, éste debe cumplir. En caso contrario se enfrentará a una infracción considerada muy grave.
f) Utilizar la información de los trabajos realizados en beneficio, ya sea este propio o ajeno.
g) No cumplir con el deber de confidencialidad.
h) No facilitar la documentación o información requerida por el ICAC, puede considerarse falta muy grave.
i) No cumplir con el principio de independencia cuando intervenga dolo o negligencia de naturaleza grave.
j) Los trabajos de auditoría se deben valorar en relación con las pruebas realizadas y con los resultados obtenidos. Si el auditor incumple esta obligación e interviene la negligencia o el dolo, siendo esta injustificable, será considerado falta muy grave.

Fuente: elaboración propia a partir de los datos contemplados en la Ley de Auditoría de cuentas 22/2015.

En lo que respecta a las sanciones, éstas se evalúan en función de la naturaleza del infractor y del tipo de infracción. La normativa en auditoría de cuentas realiza una distinción de los sujetos infractores distinguiendo tres tipos: auditor individual, sociedad de auditoría y auditor corresponsable, firmante en nombre de Sociedad de auditoría (socio responsable). Como podemos observar en la tabla 7, tabla 8 y tabla 9, la diferencia tanto a nivel económico como a nivel normativo, es muy evidente. Las multas por infracciones de tipología muy grave suelen ser aquellas infracciones que comete el auditor de cuentas en relación a la independencia. Por ello, el profesional que comete este tipo de acciones puede enfrentarse, en el mejor de los casos, a una retirada temporal de la acreditación o a una baja permanente en el ROAC o, incluso, a una retirada de la acreditación por parte de la administración competente en los supuestos

más graves. Por ende, respecto a lo económico, la sanción a la que se puede enfrentar el infractor puede llegar a 36.000 euros en el caso de los profesionales que actúen individualmente, significativamente inferior a la sanción que pueden imponerles a las sociedades de auditoría.

Tabla 7. Sanciones de infracciones cometidas de carácter muy grave
Auditor individual (art. 74, LAC 22/2015)
- La revocación de la acreditación o la baja permanente en el ROAC.
- Suspensión temporal de la autorización por un plazo de 2 años y de 1 día a 5 años en el ROAC.
- Penalización por importe de seis a nueve veces el importe facturado por el trabajo que origina la infracción, estando la sanción entre 18.001 y 36.000 euros. No obstante, este límite superior no será aplicable a aquellos casos en los que esté involucrada una EIP. En el caso de que la falta realizada no esté vinculada a un servicio en particular, la penalización impuesta se situara entre el límite establecido anteriormente.
Sociedad de auditoría (art. 76, LAC 22/2015)
- La revocación de la acreditación o la baja permanente en el ROAC.
- Penalización por una cuantía entre tres y seis % de los honorarios facturados en el último año en la actividad de auditoría de cuentas, sin ser dicha sanción menor a 24.000 euros
Auditor corresponsable firmante en nombre de Sociedad de auditoría (art. 76, LAC 22/2015)
- La revocación de la acreditación o la baja permanente en el ROAC.
- Suspensión temporal de la autorización por un periodo de 2 años y de 1 día a 5 años en el ROAC.
- Penalización por cuantía situada entre doce mil un euro y veinticuatro mil euros.

Fuente: elaboración propia a partir de los datos contemplados en la Ley de Auditoría de cuentas 22/2015.

Tabla 8. Sanciones de infracciones cometidas de carácter grave
Audidores individuales (art. 75.3, LAC 22/2015)
- En las sanciones de carácter grave el auditor se enfrenta a una baja temporal de la acreditación y de su registro en el ROAC en un plazo no superior a 2 años.
- La cuantía de la penalización es de dos a cinco veces superior al indicado en la factura del trabajo de auditoría en el que se produjo la discrepancia, situándose el importe de la multa entre 6.001 a 18.000 euros. Este límite no se aplica a las infracciones relacionadas con un servicio de auditoría de una entidad de interés público. Si la infracción no está relacionada con un servicio de auditoría en particular, el auditor será multado de 6.001 a 18.000 euros.
Sociedad de auditoría (art. 76.5, LAC 22/2015)

- En el caso de las sociedades de auditoría, la penalización será de una cuantía de hasta el 3% de los honorarios que se han facturado en el último año presentado al ICAC, siempre y cuando estos servicios hayan sido realizados en el ámbito de la auditoría. Asimismo, le penalización no puede ser inferior a doce mil euros.

**Auditor corresponsable firmante en nombre de Sociedad de auditoria
(art. 76.6, LAC 22/2015)**

- En las sanciones de carácter grave el auditor se enfrenta a una baja temporal de la acreditación y de su registro en el ROAC en un plazo no superior a 2 años.

- Penalización económica comprendida entre tres mil y doce mil euros.

Fuente: elaboración propia a partir de los datos contemplados en la Ley de Auditoría de cuentas 22/2015.

Tabla 9. Sanciones de infracciones cometidas de carácter leve

Audidores individuales (art. 75.3, LAC 22/2015)

- Penalización económica de hasta seis mil euros.

- Amonestación/advertencia de carácter privado.

Sociedad de auditoría (art. 76.5, LAC 22/2015)

- Penalización económica de importe máximo seis mil euros.

**Auditor corresponsable firmante en nombre de Sociedad de auditoria
(art. 76.6, LAC 22/2015)**

- Amonestación/advertencia de carácter privado.

Fuente: elaboración propia a partir de los datos contemplados en la Ley de Auditoría de cuentas 22/2015.

6.4.3. PUBLICIDAD Y PRESCRIPCIÓN

Después de haber realizado un detallado estudio de la responsabilidad en la normativa vigente, así como, sus infracciones y sus sanciones, resulta de gran interés saber dónde se puede acceder para la consulta de las resoluciones sancionadoras.

La resolución final del procedimiento sancionador queda contemplada en el Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (BOICAC) y registrados en el ROAC. No obstante, se puede realizar la consulta de dicha información a través de la página web del ICAC.

En la información contemplada en el BOICAC se detallará el tipo de infracción y la identificación del sujeto sancionado.

En el caso de las EIP, las multas originadas por cometer hechos contrarios a la normativa serán publicadas en el Boletín Oficial del Estado (BOE), siempre que la resolución sancionadora sea firme en vía administrativa. No obstante, la paralización de la acreditación será inscrita en el Registro Mercantil.

En cuanto a la prescripción de los hechos cometidos en contra de la normativa, lo dispuesto actualmente en el artículo 85 de la LAC 22/2015 establece que la acción susceptible de sanción caducará al año de cometerse el hecho constitutivo de infracción, las infracciones graves a los dos años y los hechos constitutivos de infracción considerados muy graves a los tres años del mismo. El plazo de prescripción se interrumpe con la iniciación del expediente sancionador y se reanuda cuando el documento quede paralizado durante seis meses por causas no imputables al auditor de cuentas o sociedad auditora responsable de la infracción.

En cuanto a las sanciones, cuando hablamos de prescripción, estamos hablando del tiempo que posee legalmente el ICAC para imponer una sanción una vez que se ha realizado la comunicación de la infracción. La legislación vigente, en el artículo 86, establece este plazo para las faltas leves en un año, para las faltas graves en dos años y para las faltas muy graves tres años. El periodo de prescripción se iniciará a contar el siguiente día en el que adquiriera firmeza administrativa el procedimiento sancionador, reanudándose este periodo en el supuesto caso de que el procedimiento quede paralizado por circunstancias externas al auditor de cuentas o sociedad de auditoría responsables de la infracción.

6.5. RESPONSABILIDAD PENAL

El término delito debe comprender todos los elementos que debe contener un hecho para que logre ser apreciado como tal y, por consiguiente, ser penalizado con una pena. Asimismo, el delito posee una doble visión: por una parte, se trata de un juicio de desvalor que se origina de una conducta antijurídica y, por otro lado, es un juicio de desvalor que se hace sobre el individuo responsable por medio de la imputación de dicha actuación para hacerle responsable de la misma (Muñoz Conde, 1999).

En la actualidad, no existe ningún ordenamiento jurídico específico que regule la responsabilidad penal en la que pueden incurrir los auditores de cuentas. Por consiguiente, los escritores, a menudo, repasan las figuras penales tradicionales vinculando estas a las posibles infracciones que pueden cometer los auditores de cuentas en el ejercicio de sus funciones (Villarejo y Fernandez, 1990).

El comportamiento del auditor de cuentas del que podría originarse una responsabilidad penal, tal como se ha dicho, no aparece recogido explícitamente en el Código Penal (CP), sin embargo, en su desarrollo, aparecen diferentes tipos de infracciones o delitos penales en la que un profesional, en el ámbito general, puede cometer en la ejecución de su trabajo.

En general, los auditores pueden estar sujetos a responsabilidad penal si cometen actos ilegales, incitan a un tercero, ayudan en actos delictivos o encubren actos delictivos. Asimismo, según el artículo 28 del Código Penal, son responsables penalmente de los actos delictivos quienes:

- Incitan a otro u otros a cometerlo.

-Ayudan o cooperan a su realización con una acción que sin ella no se habría cometido.

Respecto al delito por encubrimiento, el artículo 451 del Código Penal, manifiesta que será castigado el individuo que, con conciencia de haber realizado un acto delictivo y sin haber participado como responsable único o cómplice, actúe posteriormente a su realización, de la siguiente manera:

- 1.º Ayudar al responsable o cómplice a lucrarse a través de la actividad delictiva, pero sin ánimo de lucro propio.
- 2.º Alterar, encubrir, o inutilizar el elemento, efecto o instrumento de un hecho delictivo, imposibilitando su detección o retardando su detección.
- 3.º Ayudar a un sospechoso a evadir la investigación de las autoridades, a evitar un registro o arresto por parte de los agentes.

Como resultado de las características que posee la actividad de auditoría de cuentas, los actos delictivos más cercanos que puede cometer el auditor de cuentas son: falseamiento de documentos públicos y revelación de secretos.

El artículo 72 de la vigente LAC 22/2015, con motivo de la relevancia pública que posee el trabajo del auditor de cuentas, considera falta muy grave la elaboración de un informe de auditoría contable cuya conclusión no se corresponda con las pruebas obtenidas durante el trabajo de los auditores, siempre que se actúe con conocimiento, con la intención de fraude y sin justificación. Por lo tanto, el auditor de cuentas, en el caso de cometer esta infracción, además de la responsabilidad administrativa que ello conllevaría, estaría incurriendo en un delito de falsedad de documentos.

La falsedad de documentos está contemplada en el artículo 392 del CP. Además, el artículo 390 del CP expone los siguientes actos de falsificación punibles:

- 1.º Modificar cualquier elemento o requisito básico del documento.
- 2.º Falsificar un documento total o parcialmente para inducir a error sobre su originalidad.
- 3.º Suponer que una acción fue realizada por personas que no interfirieron en ella, o atribuir observaciones o conductas distintas a quienes interfirieron en el hecho delictivo.
- 4.º Exposición de los hechos no relatando lo sucedido.

En el caso particular del auditor de cuentas, el delito de falseamiento de documentos se originaría en el informe de auditoría de cuentas anuales, tanto en el caso de contemplar información no perteneciente a la sociedad auditada como en el caso de omisión de información fundamental.

Tal como se ha mencionado, otro acto que implicaría responsabilidad penal es el quebrantamiento del deber de confidencialidad, situado en el artículo 199 del CP. El artículo 31 de la LAC 22/2015 se refiere al deber de confidencialidad, que impone a los profesionales auditores el deber de mantener de manera confidencial toda la información que conozcan durante la realización de sus servicios.

No obstante, hay que recordar el principio de intervención mínima del derecho penal. Es decir, si un acto delictivo, por muy importante o grave que sea, puede resolverse por otros medios jurídicos, habría que evitar la intervención del derecho penal.

7. ANÁLISIS SANCIONES ADMINISTRATIVAS 2021-2022

Tras desarrollar el estudio de la responsabilidad administrativa a la que está sometido el auditor de cuentas, se realizará un análisis de las sanciones que han sido impuestas entre los años 2021 y 2022 en España con firmeza en vía administrativa. Tal como establece el artículo 82.1 de la LAC 22/2015, se publicará en el Boletín del ICAC y en el ROAC la resolución de las sanciones con firmeza en vía administrativa, exceptuando aquellas sanciones que tengan carácter de amonestación privada.

Para la realización del estudio, se ha procedido a analizar el conjunto de sanciones publicadas en la página web del ICAC en los años 2021 y 2022, distinguiendo algunas de las características más importantes de las sanciones, como: tipo de sujeto, naturaleza de la sanción, motivo de la sanción, importe de la sanción y si la sanción ha requerido suspensión temporal o permanente del ejercicio de la profesión.

Como hemos observado en la normativa consultada, el incumplimiento por parte del auditor de sus obligaciones, está vinculado con la independencia en relación a la entidad auditada. Es por ello que pensamos que el incumplimiento de las obligaciones por parte del auditor, es el resultado de diferentes elementos que lo incentivan y también que hay distintos tipos de infractores.

Siguiendo esta línea, plantearemos una serie de objetivos que trataremos de identificar en las páginas siguientes:

- La relación existente entre infracción y sujeto infractor, distinguiendo entre auditor individual o sociedad de auditoría.
- La causa más frecuente de infracción por parte de los distintos sujetos infractores.
- La naturaleza de la infracción cometida con más frecuencia.

La información del estudio se ha obtenido de las sanciones publicadas en el ICAC, habiéndose obtenido un total de 94 registros de infracciones y sin haber incorporado a la muestra algunos de los casos que hemos considerado irrelevantes para nuestro análisis.

A continuación, pasaremos a analizar los distintos datos para alcanzar la finalidad mencionada y poder contextualizar el ámbito de las infracciones en la profesión de auditoría de cuentas.

En la tabla 11, podemos encontrar el número de sanciones impuestas en la profesión de auditoría de cuentas en el año 2021-2022 con firmeza en vía administrativa, distinguiendo el tipo de sujeto infractor. Como podemos observar, a pesar de que las sociedades de auditoría son los sujetos que más infracciones han cometido a lo largo del periodo estudiado, llegando a poseer el 54,26% de las infracciones cometidas, el número de infracciones es muy similar en ambos tipos de sujetos. Además, también podemos apreciar que, de las 51 sanciones impuestas a las sociedades de auditoría, en 18 casos hubo también un auditor corresponsable sancionado.

Tabla 11. Número de infracciones sancionadas en los años 2021-2022, según tipo de infractor		
Tipo de infractor	Frecuencia	%
Sociedad de auditoría con socio corresponsable	18	19,15
Sociedad de auditoría sin socio corresponsable	33	35,11
Auditor individual	43	45,74
Total	94	100

Fuente: elaboración propia.

Respecto a la tipología de la infracción, la tabla 12 nos muestra el porcentaje de infracciones, según su tipología, que fueron sancionadas en el periodo analizado 2021-2022. Como nos muestra la tabla, la tipología de infracción más frecuente, con una diferencia notable, es la denominada como “grave” según la normativa, suponiendo esta tipología el 94,68% de las infracciones cometidas, seguida de las infracciones “muy graves” con el 4,25% y, por último, sorprendentemente, las sanciones catalogadas como “leves” con un porcentaje ínfimo del 1,06%. El porcentaje tan reducido de las infracciones catalogadas como “leves” es consecuencia de las amonestaciones privadas, éstas no están contempladas en el registro del ICAC y, por lo tanto, no se han tenido en cuenta en este estudio.

Tabla 12. Porcentaje de infracciones muy graves, graves y leves sancionadas en el periodo 2021-2022			
Tipo de infracción	Frecuencia	%	% acumulado
Muy grave	4	4,25	4,26
Grave	89	94,68	98,94
Leve	1	1,06	100
Total	94	100	

Fuente: elaboración propia.

Por lo tanto, sabiendo que el tipo de infracción más frecuente es la catalogada como “grave” según la normativa, y que el sujeto que comete más infracciones son las sociedades de auditoría, se procederá a evaluar el importe de dichas infracciones y cuál ha sido la principal causa de las infracciones.

Como muestra la tabla 13, el importe de las sanciones a lo largo de los años 2021-2022 ha sido muy distinto en los diferentes tipos de sujetos infractores. Esto es debido a las grandes diferencias entre sociedad de auditoría y auditor individual en materia de sanciones que contempla la normativa. A pesar de las grandes diferencias mencionadas, resulta de interés conocer cuáles han sido los importes de las sanciones en ambos tipos de sujetos, para así conocer en detalle a que se puede enfrentar económicamente un infractor. Como podemos observar, el importe máximo de sanción ha sido la impuesta a una sociedad de auditoría con un total de 91.117 euros, seguido de la infracción cometida por el auditor corresponsable con una sanción de 27.600 euros y, por último, la infracción cometida por el auditor individual, siendo sancionado con un importe de 18.000 euros. En relación al importe mínimo de las sanciones, en la mayor parte de los casos, éstas se encuentran en torno al límite inferior de las sanciones según la normativa y, en algunas ocasiones, incluso inferior a este límite, debido a las reducciones a las que se puede acoger la persona infractora si reconoce su responsabilidad, según establece el artículo 85 de la Ley 39/2015, 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas.

Tabla 13. Importe mínimo y máximo de las sanciones impuestas en 2021-2022 con firmeza en vía administrativa.				
Tipo de infractor	Mínimo	Máximo	Media	Desviación estándar
Auditor corresponsable	3.000	27.600	6.600,11	5.573,98
Sociedad de auditoría	200	91.117	15.535,53	16.161,37
Auditor individual	3.600,6	18.000	6.029,09	4.527,77

Fuente: elaboración propia.

Sin embargo, uno de los datos que más interés suscita, es la naturaleza de la infracción. Es decir, la infracción que cometen con más frecuencia los profesionales en el ámbito de la auditoría de cuentas. Tras haber realizado un estudio de las diversas sanciones que se han puesto en los años 2021-2022, podemos observar en la tabla 14 que la infracción más cometida ha sido no presentar la información requerida al Instituto de Contabilidad y Auditores de Contabilidad de manera regular o indirecta según lo exige la ley o el reglamento dentro de los tres meses posteriores a la expiración del período prescrito, o mandar la información de manera inexacta o parcial, suponiendo esta causa un 43% del total de las infracciones cometidas. Seguido de no cumplir con la obligación de lo contemplado en la normativa en materia de formación continua, siendo esta causa un 28% de las infracciones y, en tercer lugar, con un 23% el quebrantamiento de la normativa, pudiendo incidir de manera significativa en la valoración contable y financiera y, por lo tanto, en el informe de auditoría emitido.

Asimismo, podemos observar que el 6,37% de las infracciones sancionadas estuvieron relacionadas o bien con el deber de independencia (4,25%) o bien con el incumplimiento de la identificación de peligros o la aplicación de procedimientos de

salvaguarda (2,12%). Dichos porcentajes podemos considerarlos elevados, si tenemos en cuenta la importancia que tiene el deber de independencia en la profesión, y la importancia de realizar un buen estudio de las amenazas y de las medidas de salvaguarda que requiere el ejercicio del auditor.

Aquellas violaciones de la normativa cometidas por los auditores de cuentas cuya causa está vinculada con la independencia del auditor, son consideradas infracciones muy graves, tal como hemos visto a lo largo del estudio. La independencia del auditor de cuentas es el pilar de la objetividad y de la calidad del informe de auditoría, por ello, a mi parecer, el quebrantamiento de este principio debería conllevar una sanción mucho más severa que pudiera incluso comprometer el futuro profesional del sujeto infractor.

Tabla 14. Porcentaje de infracciones sancionadas en el periodo 2021-2022, según su naturaleza						
Frecuencia	4	21	40	2	26	1
%	4,25%	22,34%	42,55%	2,12%	27,66%	1,06%
DESCRIPCIÓN DE LA INFRACCIÓN COMETIDA	Art. 72.B LAC 22/2015. No cumplir con la limitación establecida en materia de honorarios; estar contratado incumpliendo con la duración establecida en la normativa; no cumplir con las obligaciones en materia de independencia, interviniendo el dolo o la negligencia.	Art. 73.B LAC 22/2015. No cumplir con la normativa de auditoría y que dicho incumplimiento o pueda tener una consecuencia importante sobre la conclusión de su informe.	Art. 73.D LAC 22/2015. No remitir al ICAC la información o documentación, ya sea periódica o concreta, requeridas legalmente, cuando transcurran desde la terminación del periodo tres meses, o remitir la información incompleta o incorrecta.	Art. 73.H LAC 22/2015. No cumplir con lo contemplado en la normativa en materia de control de situaciones o elementos que pongan en peligro la independencia o objetividad del auditor o que los procedimientos aplicados para solventar este problema no hayan sido suficientes o ni siquiera se hayan realizado.	Art. 73.M LAC 22/2015. No cumplir con lo expuesto en la normativa en referencia a la formación continua.	Art. 74.B LAC 22/2015. No remitir al ICAC la información o documentación, ya sea periódica o concreta, requeridas legalmente, cuando no transcurran desde la terminación del periodo tres meses, o remitir la información incompleta o incorrecta.

Fuente: elaboración propia a partir de los datos publicados por el ICAC en la página web.

En definitiva, la profesión de auditoría de cuentas, tal como contempla la normativa, debido al interés público que conlleva su opinión, requiere de una ética y una profesionalidad que no se puede quebrantar en ningún momento. La normativa ha ido evolucionando, como se ha visto a lo largo del estudio, hacia reforzar el principio de independencia, sin embargo, como se ha podido observar en los datos analizados, todavía queda mucho por hacer.

8. CONCLUSIONES

La neutralidad y la honradez son las características más importantes que construyen la base de la profesión. Estas características, guían al auditor de cuentas en su actuación y, sobre todo, en la opinión que emiten sobre los estados financieros de las entidades auditadas. La complejidad a la hora de regular y delimitar la independencia en la profesión, ha obligado al auditor de cuentas a que pueda probar frente a terceros que su trabajo ha sido elaborado siguiendo estos principios. Además, como hemos podido ver a lo largo del estudio, la auditoría de cuentas tiene una peculiar característica que hace aún más difícil su regulación, el interés público que suscita. Por ello, la normativa en materia de auditoría de cuentas hace hincapié frecuentemente en que el auditor, aparte de ser independiente, debe parecerlo.

A pesar de la importancia que posee este principio en la profesión, su regulación no se incorpora en la normativa española hasta el 1988, con el desarrollo de la LAC 19/1988. Sin embargo, a partir de ahí, se produce una increíble transformación de la normativa a lo largo de su evolución, haciendo cada vez más difícil la conceptualización de la independencia y reforzando paulatinamente las restricciones y las exigencias para que el auditor de cuentas pueda ser considerado independiente frente a la entidad auditada.

Adicionalmente, la incorporación de las Directivas comunitarias en la normativa española ha provocado un desarrollo crucial en materia de auditoría y, aún más, en materia de independencia, con el objetivo de armonizar la regulación en los países pertenecientes a la unión europea e intentar alcanzar un marco común. Es por ello, que la importancia que le han puesto las organizaciones europeas en materia de independencia, se ha ido plasmando en las normativas nacionales y se ha conseguido, en nuestra opinión, que la profesión de auditoría de cuentas en la Unión Europea alcance una calidad alta en referencia a los preceptos básicos que rigen la profesión.

En resumen, las modificaciones incorporadas en el marco regulatorio español en materia de auditoría de cuentas, y en particular, en materia de independencia, son resultado de una normalización y convergencia hacia las normas de la comunidad internacional. A lo largo de la evolución de la legislación en auditoría de cuentas, se han ido incorporando distintas modificaciones con la finalidad de alcanzar una mayor seguridad y garantía, tanto para el consumidor de la información, como para la profesión del auditor de cuentas. Se ha pasado de un breve desarrollo de la independencia en la LAC 19/1988 a una extensa y compleja regulación de dicha materia en la LAC 22/2015. A este respecto, la evolución indicada de la normativa nacional española, orientada hacia un superior control e intervencionismo de los organismos públicos, está relacionada con el abandono de la autorregulación de la propia profesión en materia de independencia que se limita a un marco deontológico escueto y genérico.

Además, como se ha manifestado a lo largo del estudio, España, a diferencia de numerosos países, ha elegido la normalización de la profesión de auditoría mediante organismos oficiales y no a través de la autorregulación. No obstante, siendo la independencia un principio ético tan importante que forma parte del propio auditor, resulta llamativo que la regulación de la propia profesión no sea más exigente que la

propia normativa legal, poseyendo un marco de reglas deontológicas que obligue a todos los auditores de cuentas a ser independientes en su trabajo y, sobre todo, que tenga como finalidad principal defender el cumplimiento de este pilar fundamental.

Por otro lado, la regulación en materia de independencia, debido a su fundamental importancia, debería haber sido materia de cuantiosos estudios interpretativos y explicativos, además de objeto de estudios críticos por parte de la profesión que, en mi opinión, deberían actuar en conjunto con los organismos públicos para mitigar este gran problema. A pesar de que algunas agrupaciones de auditores de cuentas poseen modelos de actuación, debido a la importancia que posee la independencia, tal vez debería haber sido objeto de más guías y no solamente por las agrupaciones profesionales, sino también por el ICAC.

Por otra parte, otro elemento que puede incidir en el incremento de la normativa en materia de independencia, es el incremento de infracciones por parte del auditor de cuentas en materia de independencia. A partir del análisis efectuado de prácticamente el 100% de las infracciones sancionadas en el periodo 2021-2022, podemos observar que aproximadamente un 6,37% de las infracciones cometidas en dicho periodo, estaban de algún modo relacionadas con la independencia del auditor.

Por este motivo, podemos deducir, que otra de las motivaciones por las que los organismos han aumentado y fortalecido el marco regulador de la independencia puede estar relacionado con las graves infracciones que, respecto un asunto tan importante, el ICAC, en su función de control, ha localizado. Por lo tanto, parece explicada la preocupación constante de los organismos, tanto en el ámbito estatal como en el ámbito internacional, de la independencia del auditor, todo ello, en un momento en el que se necesita recuperar la seguridad del usuario respecto a la veracidad de la información económico-financiera de la entidad auditada.

En lo que respecta a la responsabilidad, ésta ha sido uno de los mecanismos que han utilizado los organismos para incrementar la calidad de la profesión. El auditor, a la hora de elaborar su trabajo, se enfrenta a una responsabilidad civil, administrativa y penal. La tendencia de la legislación en materia de responsabilidad ha ido orientándose, a lo largo de su evolución, a la limitación de la misma, a pesar de que la función que ejerce el auditor de cuentas posee una elevada carga social, puesto que sus trabajos son elementos fundamentales del ámbito económico. Sin embargo, se puede poner en cuestión la efectividad que se deriva de una responsabilidad, en la que se responde sea o no culpable, cargando de los errores de la entidad o de terceros, siendo algunos de estos errores complejos de localizar. A mi parecer, a pesar de que la normativa reguladora también hace referencia a la responsabilidad de la entidad, ésta debe ser responsable también de las irregularidades que surjan en la proporcionalidad de su culpabilidad.

Tal vez, una propuesta para solventar esta problemática sería el incremento de la dureza de los requisitos para poder ejercer como auditor de cuentas, un incremento de la calidad laboral y un control más eficiente sobre los auditores que ejercen la profesión.

9. BIBLIOGRAFÍA

Ministerio de Asuntos Económicos y Transformación Digital. (2021). *Real Decreto 2/2021, de 12 de enero, por el que se aprueba el Reglamento de desarrollo de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas*. Boletín Oficial del Estado. Disponible en: <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-2021-1351>

Código de responsabilidad civil. (2023). *Boletín Oficial del Estado*, art. 1902.

Comisión Europea. (16 de mayo del 2002). *Independencia de los auditores de cuentas en la UE: Principios fundamentales*. Diario Oficial de las Comunidades Europeas. Disponible en: <https://www.icac.gob.es/node/156>

Conde, F. M. (1999). Teoría general del delito. Disponible en: https://www.sijufor.org/uploads/1/2/0/5/120589378/06_mu%C3%91oz_conde_t_del_delito.pdf

Crespo, M. O. (2007). Algunas notas entorno a la responsabilidad civil de los auditores frente a terceros ajenos al contrato de auditoría. *16*, p. 2-3. Disponible en: https://minerva.usc.es/xmlui/bitstream/handle/10347/7879/pg_335-354_dereito16-1.pdf?sequence=1

Crespo, M. O. (2010). *Pure economic loss. La responsabilidad frente a terceros por informaciones negligentes*. Universidad de Santiago de Compostela, p. 538-539. Disponible en: <https://www.educacion.gob.es/teseo/imprimirFicheroTesis.do?idFichero=x%2Fg81xguPg8%3D>

Crespo, M. O. (2013). La responsabilidad civil del auditor de cuentas: pure economic losses: daños causados a terceros. p. 82.

Delgado, C. M. (2018). Revisión de la responsabilidad civil contractual y extracontractual del auditor de cuentas a la luz de la jurisprudencia y de las novedades normativas: el nexo causal entre la acción ilícita y el daño. *Revista Crítica de Derecho Inmobiliario*, 770, p. 3393.

Díaz-Maroto y Villarejo, J., & Bajo Fernández, M. (1990). *La responsabilidad penal del auditor*. Partida doble, nº2, p. 32.

Duréndez Gómez-Guillamón, A. L. (2001). *La auditoría de cuentas en España: un estudio empírico sobre la función, utilidad y comprensión del informe de auditoría*. Disponible en: <https://repositorio.upct.es/xmlui/bitstream/handle/10317/771/adg.pdf?sequence=1&isAllowed=y>

- Evans, F. (1908). *The Evolution of the English Joint-Stock Limited Trading Company. VII. Trading Companies Incorporated under General Act of Parliament* (Vol. VIII). Columbia Law Review,. Disponible en:
<https://www.jstor.org/stable/1110068>
- Fernandez Rodriguez, M. T., Villanueva Villar, M., & Alvarez Santullano, M. M. (2013). *La independencia del auditor, justificación de la auditoría de cuentas*. Miniterio de Economía y Competitividad. Disponible en:
<https://www.icac.gob.es/sites/default/files/2020-11/LA%20INDEPENDENCIA%20DEL%20AUDITOR.%20JUSTIFICACION%20DE%20LA%20AUDITORIA%20DE%20CUENTAS.pdf>
- Garcia Benau, M. A. (2021). Nuevo Reglamento de Auditoria de Cuentas: Sin independencia no hay auditoría. *Revista del Registro de Economistas Auditores*, 40. Disponible:
<https://rea.economistas.es/Contenido/REA/NewsREA/News40/News40-WEB.pdf>
- Garcia Benau, M. A. (2003). *Los escandalo financieros y la auditoría: pérdida y recuperación de la confianza en una profesión en crisis*. Disponible en:
https://www.researchgate.net/profile/Maria-Garcia-Benau/publication/28061516_Los_escandalos_financieros_y_la_auditoria_perdida_y_recuperacion_de_la_confianza_en_una_profesion_en_crisis/links/00b7d5229bec968478000000/Los-escandalos-financieros-y-la-auditoria-perdida-y-recuperacion-de-la-confianza-en-una-profesion-en-crisis.pdf
- Gavira, R. L., & Pérez López, J. Á. (2003). *Consecuencias de la prestación de servicios adicionales: especial referencia a su influencia en la independencia del auditor*. Universidad de Sevilla. Departamento de Contabilidad y Economía Financiera. Disponible en:
https://idus.us.es/bitstream/handle/11441/103448/consecuencias_de_la_prestacion_de_servicios_adicionales_especial.pdf?sequence=1&isAllowed=y
- Gilsanz, J. G. (2007). El Riesgo en El Seguro de Responsabilidad Civil de Los Auditores de Cuentas. *La Ley*, p. 22-23. Disponible en:
https://books.google.es/books?hl=es&lr=&id=9UGdeCoNhMsC&oi=fnd&pg=PA27&dq=responsabilidad+civil+auditor+cuentas&ots=3LWEUp0jbU&sig=XVEogO9t7KSr4G_RCcJSLkQKtKU#v=onepage&q=responsabilidad%20civil%20auditor%20cuentas&f=false
- Gonzalo Angulo, J. A. (2009). *Hablamos con José Antonio Gonzalo Angulo; Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC)*. (Vol. 88). Madrid: Revista de Asociación Española de Contabilidad y Administracion de Empresas. Disponible en:
https://www.icjce.es/adjuntos/images/pdfs/cuadernos_y_revistas/revista_auditor-es/auditores12.pdf

- Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España. (15 de Julio de 2023). *ICJCE*. Disponible en: <https://www.icjce.es/instituto-tipo114>
- Instituto de Contabilidad y Auditoria de Cuentas (ICAC). (26 de octubre de 2011). *Norma de Control Calidad Interno de los auditores de cuentas y sociedades de auditoría*. Disponible en: <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-2022-2102>
- Instituto de Contabilidad y de Auditoria de Cuentas (ICAC). (19 de enero de 1991). *Normas Técnicas de Auditoria*. Disponible en: [https://www.icjce.es/images/pdfs/tecnica2/A1_auditoria/A104_ntagenerales/nta_\(generales\)_19-01-1991.pdf](https://www.icjce.es/images/pdfs/tecnica2/A1_auditoria/A104_ntagenerales/nta_(generales)_19-01-1991.pdf)
- International Federation Of Accountants (IFAC). (2020). *Explorando el Código IESBA: Independencia* (Vol. 5). Disponible en: https://www.ifac.org/_flysystem/azure-private/publications/files/Exploring-the-IESBA-Code-Installment-5-of-12-Independence-esp.pdf
- Lattuca, A. J. (2023). La responsabilidad civil del auditor independiente de estados financieros. En *Audi.tar revista de auditoría* (Vol. 2, pág. 7 y 39). Instituto de Investigaciones y Estudios Contables, Facultad de Ciencias Económicas. Disponible en: http://sedici.unlp.edu.ar/bitstream/handle/10915/155583/Documento_completo.pdf-PDFA.pdf?sequence=1&isAllowed=y
- Ley 12/2010, de 30 de junio, por la que se modifica la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoria de Cuentas, la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores y el texto refundido de la Ley de Sociedades Anónimas aprobado por el RDL 1564/1989.* (s.f.). Boletín Oficial del Estado. Disponible en: <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-2010-10421>
- Ley 19/1988, de 12 de Julio, de Auditoria de Cuentas.* (s.f.). Boletín Oficial del Estado. Disponible en: <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1988-17704>
- Martínez Blasco, M., Garcia Blandón, J., & Vivas Crisol, L. (2015). El informe de auditoría con salvedades: ¿una mayor independencia y competencia del auditor aumenta su contenido informativo? *Revista de contabilidad*, 19. Disponible en: <https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S1138489115000151>
- Martinez Garcia, F. J. (1992). *La regulación de la auditoría en España; antecedentes, pasado reciente y situación actual*. Madrid : Instituto de Censores Jurados de Cuentas. Disponible en: <http://www.aeca1.org/revistaeca/revista30/30.pdf>
- Martinez-Pina Garcia, A. M. (2013). *Un análisis de la independencia de la auditoría de cuentas*. (R. G. Economía, Ed.) Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC). Disponible en: <https://revistas.usc.gal/index.php/rge/article/view/1283>

- Ministerio de Economía y Hacienda. (2011). *Real Decreto 1517/2011, de 31 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento que desarrolla el Texto Refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2011, de 1 de julio*. (Vol. 266). Boletín Oficial del Estado. Disponible en: <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-2011-17395>
- Mondelo, M. R. (2011). *La responsabilidad de los administradores de sociedades mercantiles (I)*. Obtenido de Legaltoday: <https://www.legaltoday.com/practica-juridica/derecho-mercantil/societario/la-responsabilidad-de-los-administradores-de-sociedades-mercantiles-i-2011-04-20/>
- Morales, A. G., & Villarroja, M. L. (2002). *La responsabilidad de los auditores frente al fraude*. Partida doble, nº 130, p. 5. Disponible en: http://www.audytax.mx/wp-content/uploads/2014/09/Responsabilidad_Auditor_Fraude.pdf
- Ochoa Bustamante, L. M., Zamarrá Londoño, J. E., & Guevara Sanabria, J. A. (2011). ¿Cuál ha sido la responsabilidad de la Auditoría en los escándalos financieros? p. 117-145. Disponible en: <https://revistas.udea.edu.co/index.php/cont/article/download/14632/12788/0>
- Real Decreto Legislativo 1/2011, de 1 de Julio, por el que se aprueba el texto refundido de la LEy de Auditoria de Cuentas*. (2011). Boletín Oficial del Estado. Disponible en: <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-2011-11345>
- Roman Maestre, B. (2013). *La responsabilidad personal y sus límites. Del empoderamiento a la culpabilización de las víctimas*. Facultad de Filosofía (UB). Disponible en: https://canalsalut.gencat.cat/web/.content/_A-Z/M/maltractaments/enllacos/B_Roman_La_responsabilidad_personal.pdf
- Rezaee, Z. (2005). Causes, consequences, and deterrence of financial statement fraud. *Critical Perspectives on Accounting*, 16, p. 277-298. Disponible en: <https://www.sciencedirect.com/science/article/abs/pii/S1045235403000728>
- Suarez Suarez, A. S. (1991). *La Moderna Auditoría. Un análisis conceptual y metodológico*. Madrid: McGraw-Hill.
- Sentencia del Tribunal Supremo 3140/2016, del 1 de julio del 2016, Recurso 48/2014. p. 1-2, (Tribunal Supremo. Sala de lo Civil, Sección 1º). Disponible en: <http://www.rdmf.es/wp-content/uploads/2016/09/sts-444-2016.pdf>
- Sentencia del Tribunal Supremo 1667/2008, del 8 de abril del 2008, Recurso 5509/2005 (Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso, Sección 3º). Disponible en: <https://www.podesrjudicial.es/search/indexAN.jsp#>
- Urias Valiente, J. (1987). *El objetivo de relevancia en el informe del auditor independiente*. Madrid: Ministerio de Hacienda.

Villacorta Hernandez, M. A. (2007). *La independencia del auditor de cuentas externo* (Vol. 6). Revista del CES Felipe II.

Villarreal, A. M. (2017). La responsabilidad civil del auditor. *Partida doble*, 225, p. 58-59. Disponible en: <http://pdfs.wke.es/3/6/5/3/pd0000053653.pdf>